



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Las medidas cautelares en el contencioso tributario

Kumor, Daniela

2006

Cita APA: Kumor, D. (2006). Las medidas cautelares en el contencioso tributario. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

*Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Posgrado en Tributación*

CATALOGADO

Col. 1502/0335

**LAS MEDIDAS CAUTELARES
EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

top. N. 23210, 2.44
K5
Trib. Posgr.

DANIELA KUMOR

ABRIL DE 2006

INDICE

1.	Introducción.....	2
2.	Evolución del instituto cautelar en la legislación comparada.....	5
2.1.	La tutela cautelar en la jurisdicción contencioso administrativa francesa.....	5
2.2.	La tutela cautelar en la jurisdicción contencioso administrativa italiana. ...	11
2.3.	La tutela cautelar en la jurisdicción contencioso administrativa española y alemana.....	13
2.4.	Construcción jurisprudencial de la tutela cautelar.....	13
2.4.1.	El caso <i>The Queen c. of State for Trasnsprt, ex parte: Factortame Ltd</i> y otros.	14
2.4.2.	La causa <i>Zückerfabrik</i>	21
2.4.3.	La sentencia <i>Atlanta</i>	24
3.	Legislación Nacional.....	27
3.1.	Concepto.....	27
3.2.	Clasificación según el CPCCN.....	28
3.3.	Caracteres de las medidas cautelares.....	28
3.4.	Presupuestos de procedencia.	30
3.4.1.	Verosimilitud del derecho.	31
3.4.2.	Peligro en la demora.	32
3.4.3.	La contracautela.....	35
3.5.	Presunción de legitimidad de los actos administrativos.	36
3.5.1.	Límites constitucionales al privilegio de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo.	40
3.5.2.	De los requisitos para la suspensión de los actos administrativos.....	44
3.6.	El interés público comprometido.....	45
3.7.	La limitación contenida en el art. 195 del CPCCN.	47
4.	A modo de propuesta y conclusión.	51
5.	Bibliografía.....	55

LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO

1. Introducción.

El interés en el estudio de la aplicación, en materia tributaria, de las medidas cautelares radica en el hecho que éstas operan como un vehículo a través del cual los contribuyentes tienen la posibilidad de obtener la tutela efectiva de un derecho sin ver menoscabados derechos de raigambre constitucional.

Como es natural en el derecho público, impera en el ámbito del derecho tributario el principio de la ejecutoriedad de los actos administrativos. Ello deriva en la existencia de un gran número de situaciones en las que la obtención de una medida cautelar podría atemperar los efectos de un proceso administrativo y judicial, por ejemplo: a) en un planteo de inconstitucionalidad de un tributo; b) en una demanda contenciosa tendiente al reconocimiento de créditos fiscales; c) en la interposición de un recurso de apelación en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, que carece de efectos suspensivos; d) en un pedido de inhibición del Fisco para trabar medidas cautelares en un proceso de determinación de oficio, entre otros.

Las expuestas son algunas de las tantas situaciones en las cuales al contribuyente se le plantea la necesidad de obtener una medida cautelar, que limite los amplios poderes que posee la Administración en virtud de ejecutar actos administrativos y por ser la garante del interés público o colectivo.

En el procedimiento tributario, que abarca tanto una faz administrativa como una judicial, se presentan situaciones en las que los recursos que asisten a los administrados no siempre poseen efectos suspensivos, esto hace que la presunción de legitimidad, de la cual gozan todos los actos de la administración, alcance su máxima expresión en la materialización de la ejecutoriedad de los mismos, pudiendo ello generar el menoscabo del derecho que poseen los contribuyentes a una tutela judicial efectiva de sus derechos.

Lo expuesto precedentemente encuentra fundamento en la clara doctrina sentada por nuestro máximo tribunal en materia de concesión de medidas cautelares

contra el Estado. La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene, en forma casi invariable, que la presunción de validez de los actos de los poderes públicos y la consideración del interés público en juego, demandan que los pedidos de concesión de medidas cautelares contra el Estado se examinen con particular estrictez, atento a la afectación que éstas puedan producir a la normal percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley, por parte del Estado.

Frente a la legítima necesidad planteada por los contribuyentes se presenta esta clara limitante, y entre una y otra, se hallan los jueces en la difícil situación de ejercer su poder de jurisdicción. Los jueces, en un extremo cargando la obligación de seguir la doctrina sentada por la Corte y en el otro con la obligación de ejercer una tutela efectiva de los derechos garantizados a los contribuyentes, se enfrentan a la decisión de conceder o denegar las medidas cautelares solicitadas.

Este es un tema de particular sensibilidad. Nuestro régimen constitucional, basado expresamente en el principio de separación de poderes y en el sistema judicialista de control de los actos administrativos, demanda a los jueces el ejercicio del control de la judicialidad de los actos administrativos emanados del Estado y la limitación de su ejecutoriedad, en el caso en el que se observe una colisión flagrante entre éstos y los principios derivados de la Constitución Nacional.

En relación a esta cuestión, entendemos que resultará de interés analizar cómo la legislación y jurisprudencia comparada tratan a este instituto cautelar, para luego analizar la situación en el derecho tributario argentino.

En este orden de ideas, la evolución que ha tenido el instituto cautelar en el derecho comparado es para destacar. La doctrina en general coincide en la importancia de revitalizar el principio general que señala “que la necesidad de acudir al proceso para obtener la razón no debe perjudicar a quien tiene la razón”¹. Si bien esta concepción tuvo sus orígenes en la doctrina, en poco tiempo comenzó a proclamarse en casi todas las jurisprudencias constitucionales europeas y sobre todo en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

¹ Sentencia “Factortame” del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del 19/06/90 y Autos del 20/2/90, 27/2/90, 20/3/90, 4/12/90 y 20/12/90 del Tribunal Supremo de España.

La larga duración de los procesos - aspecto éste que no resulta extraño a nuestro contencioso tributario-, demanda el control inmediato y anticipado de la ejecutividad de los actos administrativos por vía cautelar, como medio para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos invocados.

2. Evolución del instituto cautelar en la legislación comparada.

Tal como lo hemos comentado en la introducción, la tutela cautelar se hace necesaria en aquellos casos en los que es preciso asegurar provisionalmente la eficacia de la tutela judicial definitiva, cuando ésta corre peligro, por la demora inevitable de un proceso con todas las garantías debidas. Si la justicia fuese inmediata, tan rápida como lo exigen las demandas de los ciudadanos, las medidas cautelares estarían de más. Sin embargo, las cosas no son así, los procesos contenciosos tributario son cada vez más numerosos, más complejos y en consecuencia más lentos, de ahí que la tutela cautelar resulta hoy más necesaria que nunca.

La tutela cautelar nace y se desarrolla casi en forma vertiginosa en el derecho civil. Sin embargo, el derecho administrativo ha ido incorporando al proceso algunos de estos procesos simples, exentos de formalismos poco útiles y capaces de dar una respuesta eficaz a los más variados tipos de demandas.

Como es sabido, en el proceso administrativo la aplicación de este tipo de medidas no es tan fluida como si lo es en el proceso civil, y esto es así atento a la legitimidad que reviste a los actos de la Administración.

En virtud de ello, entendemos que resulta de interés llevar a cabo una breve revisión de aquellos sistemas jurídicos en los que este instituto se ve más desarrollado, con el objeto de analizar los fundamentos que sustentan su evolución dentro del derecho administrativo.

2.1. La tutela cautelar en la jurisdicción contencioso administrativa francesa.

En Francia no existe un tratamiento unificado del derecho a una tutela judicial efectiva². La regulación cautelar en el proceso civil francés data del siglo XVII, sin embargo su aparición en el contencioso administrativo fue tardía y su evolución ha

² De la Sierra, Susana, "Tutela Cautelar Contencioso-Administrativa y Derecho Europeo", Ed. Aranzadi S.A., 2004, p. 122.

sido lenta y en cierto modo penosa y se caracteriza por haber sido impulsada por la reivindicación de acercar su regulación a la contenida en el Código Procesal Civil³.

El desarrollo de la tutela cautelar en Francia encuentra dificultades debido a la fuerte impronta del carácter ejecutivo de los actos administrativos, considerado por el Consejo de Estado como regla fundamental del Derecho Público. El interés general ha justificado durante largo tiempo las dificultades para obtener la adopción provisional de medidas que impidieran la ejecución del acto administrativo⁴. Sin embargo paulatinamente se fue incorporando esta institución.

Desde el año 1889, en que se reguló el denominado *Constat d'urgence*, hasta el año 1953 en que se instauró el llamado *surcis à exécution* (suspensión del acto administrativo), no se conocía otra medida cautelar que la designación de expertos para la constatación de hechos en que consistía el citado *constat*.

En el año 1955 se establece el *référé* administrativo, una institución que fue largamente esperada para protección de los intereses de los administrados, sin embargo, paradójicamente se fue convirtiendo en un instrumento favorable a la Administración. De ahí que en los últimos años, el legislador ha tratado de acercar la tutela provisional del contencioso administrativo a la experimentada tutela cautelar civil, a través de la instauración del *référé* provisión.

El 4 de mayo de 2000 se aprueba el "Código de Justicia Administrativa" (*Code de Justice Administrative*), que entró en vigencia el 1 de enero de 2001 y que unifica la normativa previamente aplicable a la jurisdicción contencioso-administrativa. Posteriormente se aprueba la Ley Nro. 2000-597 (30/06/2000) relativa al *référé* ante las jurisdicciones administrativas. Con estos textos se introduce un sistema de tutela cautelar en Francia que viene a sustituir a la normativa preexistente.

El *référé* se convierte en la designación genérica de los procedimientos de urgencia del régimen común del contencioso-administrativo.

³ Chinchilla Marin, Carmen, "La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa", Editorial Civitas S.A., Madrid, 1991, p. 84.

⁴ De la Sierra, Susana, obra citada en nota 2, p. 164.

Existen dos grandes categorías de *référé* atendiendo al criterio de la urgencia, los *référés de urgencia* (de urgencia específica) y los *référé ordinarios*, en los que el juez adopta la medida cautelar en cuestión (por ejemplo el pago provisional de una deuda cuya existencia no es seriamente discutida) sin entrar a analizar el perjuicio específico que tal decisión puede importar a las partes.

Los *référés de urgencia* son tres: el *référé-suspension*, el *référé-liberté* y el *référé conservatoire*.

El primero de ellos (*référé-suspension*) sustituye a dos instituciones preexistentes el *surcis à exécution*⁵ y la *suspension provisoire d'exécution*, esta nueva suspensión se caracteriza por la flexibilidad que posee el juez para modular los efectos de la suspensión – puede ordenar la suspensión de la ejecución del acto o de algunos de sus efectos, se puede limitar la suspensión por un plazo determinado- y las condiciones para su adopción son la urgencia en sentido restringido y la existencia de una duda seria, esto es, el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho de la demanda principal en este estado de la instrucción. Sólo cabe solicitar la suspensión si el acto administrativo ha sido objeto de una demanda de anulación o de reforma.

En el *référé-liberté* la ley otorga al juez el poder de adoptar cuantas medidas estime necesarias para salvaguardar una libertad fundamental que el demandante considere vulnerada por una persona jurídica de Derecho Público o por un organismo

⁵ El *surcis à exécution* es un incidente dentro de un proceso contencioso administrativo, de ahí que su demanda se presenta como anexo de un recurso principal, que permite la petición de la suspensión del acto administrativo.

La suspensión del acto administrativo es la excepción a la regla del carácter no suspensivo del recurso y como tal excepción la jurisprudencia ha hecho un uso muy restrictivo de la misma.

Las condiciones que determinan la posibilidad de obtener la suspensión cautelar del acto administrativo son:

- Que la decisión administrativa sea apta para ser ejecutada;
- Que quien la solicita invoque motivos serios y fundados en apoyo de su demanda (*fumus boni iuris*);
- Que el daño que causaría la ejecución del acto, durante el tiempo en que se desarrolla el proceso contencioso administrativo, sería difícilmente reparable (*periculum in mora*).

En sus inicios, este procedimiento tuvo una limitación más que fue la prohibición de suspender actos que afectasen al orden público, pero la jurisprudencia fue abandonando en forma progresiva este criterio hasta que fue suprimido, con carácter general, por el Decreto 83/59, del 27 de enero de 1983.

Finalmente, cabe señalar que por regla jurisprudencial, aún dándose todas las condiciones necesarias para acordar la suspensión, el juez tenía la libertad para apreciar si procede o no ordenarla.

de Derecho Privado encargado de la gestión de un servicio público en el ejercicio de sus funciones. La vulneración de la libertad debe ser grave y manifiestamente ilegal, aspectos sobre los que se pronuncia el juez de *référé* en un plazo de 48 horas. Es un procedimiento autónomo en tanto que para su admisión no resulta necesaria la interposición de una demanda principal y el juez resuelve sobre el fondo del asunto, esto es sobre la existencia o no de la vulneración de la libertad fundamental. Se desarrolla en un proceso sumario caracterizado por los breves plazos en que se desarrolla. El auto adoptado es recurrible en apelación ante el Consejo de Estado, órgano que deberá emitir su decisión en un plazo de 48 horas.

El *référé conservatoire* podrá adoptarse en caso de urgencia. El Presidente del Tribunal Administrativo o de la Corte de Apelación, o el magistrado en que cualquiera de ellos delegue, puede sobre simple petición de parte y aunque no exista una decisión administrativa previa, ordenar cualquier medida útil, sin obstaculizar la ejecución de ninguna decisión administrativa. En este tipo de *référé* el elemento esencial está dado por la urgencia que justifique la adopción de cualquier medida útil, obviándose en este caso la exigencia de una apariencia de buen derecho.

Por su parte, los *référés-ordinarios* son: el *référé-constatation*, el *référé-instruction* y el *référé-provision*.

El *référé-constatation* sustituye al antiguo *Constat d'urgence*⁶, eliminando el requisito de la urgencia.

En el *référé-instruction*, al igual que en su anterior regulación, el juez puede ordenar todo tipo de medidas útiles para la instrucción, destacando entre éstas los dictámenes periciales o la realización de determinadas indagaciones o verificaciones administrativas (por ejemplo, la investigación con el objeto de determinar el consumo

⁶ Este es un procedimiento no contradictorio en el que lo único que se exige es la notificación inmediata de la decisión adoptada al demandado. Esta institución estaba regulada en el artículo 104 del Código de los Tribunales Administrativos y se utiliza para constatar los hechos susceptibles de generar una reclamación ante éstos.

La medida que se adopta en este tipo de procedimiento es de instrucción, dado que a través de éstas se designan expertos para constatar sin dilaciones los hechos. Constatar significa describir, rendir cuentas, sin hacer apreciaciones o valoración alguna. Lo que se pide al experto en el *constat* es el estudio de los hechos materiales y no el de situaciones jurídicas.

efectivo de agua para proceder al cobro de la cantidad correspondiente a dicho consumo). Al igual que en el *constat*, esta medida no sirve *per se* para extraer consecuencias jurídicas.

Tanto el *référé-constatation* como el *référé-instruction* son medidas tendientes, principalmente, a asegurar la prueba y no exigen una apariencia de buen derecho, en tanto se refieren a hechos y no a alegaciones jurídicas. La urgencia también es un elemento tipificante de ambas medidas.

El *référé-provision* es un tipo de *référé* cuya concesión no requiere la concurrencia de la urgencia (o *periculum in mora*), lo que supone un choque frontal frente a los tradicionales privilegios de la Administración. En este caso el Presidente del Tribunal Administrativo o de la Corte administrativa de apelación, o el magistrado en quien deleguen, podrán acordar una provisión para el acreedor que haya presentado una demanda de fondo, invocando una obligación cuya existencia no resulte seriamente cuestionable. Asimismo podrá, incluso de oficio, condicionar la entrega de la provisión a la constitución de una caución. En este caso el legislador ha tomado los preceptos de su homólogo civil para imponerlos en el contencioso-administrativo.

Resulta interesante destacar que la doctrina comenta que, curiosamente el *référé* administrativo que había sido concebido como una técnica de tutela cautelar de los administrados frente a la Administración, terminó convirtiéndose en un instrumento útil para el poder público. Según Chinchilla Marin⁷, el punto de partida de esta mutación hay que situarlo en el principio - que el juez se impuso a sí mismo en una fecha muy remota-, según el cual los Tribunales no pueden dirigir mandamientos a la Administración.

Según esta autora este es un principio general, y así lo ha recalcado la jurisprudencia en forma reiterada, que no hace a los poderes del juez el dar órdenes a una autoridad administrativa, ni aún aunque medie una situación de urgencia a la que haya que hacer frente.

⁷ Chinchilla Marin, Carmen, obra citada en nota 3, p. 94.

Sin embargo Frier⁸ dice que sería deseable que la jurisdicción contencioso administrativa fuese más lejos y no dudase en utilizar el arma del *référé* para proteger también los intereses de los administrados. Si el juez fuese más audaz y ordenase medidas de conservación en beneficio de los administrados, el *référé* administrativo se convertiría, definitiva y completamente, en un verdadero *référé*.

La suspensión de los actos administrativos fue aceptada por el Consejo Constitucional francés como parte de los derechos de la defensa. Señala De la Sierra, que si se considera que los derechos de la defensa forman parte del supraconcepto “tutela judicial efectiva” la suspensión o *sursis à exécution* también formaría parte de este derecho. En este sentido resultan de interés las conclusiones del Comisario del Gobierno Bonichot ante el Consejo de Estado en el asunto *Syndicat des avocats de France*⁹ donde afirma: “En efecto, la suspensión se ha desarrollado considerablemente desde hace algunos años y ya se encuentra lejano el tiempo en el que, para esquivar la prohibición hecha a los tribunales administrativos de primera instancia de decidir sobre la suspensión en los actos que afectaran al orden público, Vds. inventaron la jurisprudencia Ferrandiz Gil Ortega (Assemblée, 23 juillet 1974, 448). *Hay un derecho a la suspensión*. Se considera como un elemento esencial del derecho a una tutela judicial efectiva. Así se concibe por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, tanto respecto de los actos nacionales en general como respecto de las medidas nacionales de ejecución de la normativa comunitaria. Es considerado por el Consejo Constitucional como una garantía de los derechos de la defensa. *Se trata, sin embargo, en nuestra opinión, de un elemento de equilibrio que es necesario asegurar entre la preservación del interés público y el de los particulares*” (lo destacado es nuestro).

Rescato de esta jurisprudencia la importancia de mantener un equilibrio entre el interés público en juego y el de los particulares, cuestión no menor, cuando se observa que la presencia del primero aparece con un peso preponderante en toda la doctrina jurisprudencial de nuestro país.

⁸ Frier, P. L., “Un inconnu: le vrai référé”, en Act. Juridique, 1980, p. 76.

⁹ Referenciado por Susana de la Sierra, ob. cit. En nota 2. N. 116594, de 5 de abril de 1996.

2.2. La tutela cautelar en la jurisdicción contencioso administrativa italiana.

La justicia administrativa italiana no es una excepción y también en ésta la tutela cautelar opera bajo fuertes limitaciones. La legislación en la materia es restrictiva, sin embargo lo destacable en este caso, es que la jurisprudencia ha sabido reaccionar contra las limitantes impuestas a los poderes cautelares del juez.

El poder de suspender “por graves razones” la ejecución de los actos impugnados, se reconoció a los jueces administrativos a través del artículo 12 de la Ley del 31 de marzo de 1889 (Nro. 5992), que estableció la IV Sección del Consejo de Estado. Esta ley añadió a las tres Salas consultivas una cuarta, jurisdiccional, con competencia para decidir en los recursos contra actos administrativos lesivos de intereses legítimos¹⁰.

En la actualidad la regla general se encuentra en el artículo 39 de la Ley del Consejo de Estado - texto refundido aprobado por el RD del 26 de junio de 1924- y establece que “los recursos en vía contenciosa no tienen efecto suspensivo”. No obstante lo cual “la ejecución del acto puede ser suspendida por graves razones, con decreto motivado de la sección, si así lo solicita el recurrente”.

Ante los Tribunales Administrativos Regionales – primera instancia del proceso contencioso administrativo- se puede petitionar la suspensión, única medida cautelar prevista. La Ley del 6 de diciembre de 1971 (Nro. 1034), que los creó, regula en su artículo 21, *in fine*, que “Si el recurrente, alegando daños graves e irreparables derivados de la ejecución del acto, solicita su suspensión, el Tribunal Administrativo Regional se pronunciará sobre ello con auto motivado, emitido en sala”.

Es decir que, en ambas normas se establece que, ante la presencia de daños graves e irreparables, el recurrente podrá solicitar la suspensión del acto administrativo por la vía cautelar.

¹⁰Chinchilla Marin, Carmen, obra citada en nota 3, p. 105.

Según la doctrina italiana las medidas cautelares se adoptan en un juicio autónomo, respecto del principal de anulación. Si bien el proceso es una unidad, no existen inconvenientes para afirmar que las medidas cautelares definen una fase autónoma del mismo que no genera ninguna certeza utilizable en el juicio principal¹¹.

Según Notari¹² la diferencia entre el juicio cautelar y el principal radica tanto en el *petitum* como en la *causa petendi*. En el juicio cautelar se sostiene que de la ejecución del acto deriva un daño grave e irreparable y se pide poder conservar intacto el bien o inmutable la situación de ventaja. Por el contrario, en el juicio principal, sobre la base de una pretendida ilegalidad del acto, se pide su anulación.

La jurisprudencia italiana ha dado un paso más en su afán de ampliar los poderes cautelares de los jueces a favor de los administrados y ha declarado aplicable al proceso contencioso administrativo la cláusula abierta del artículo 700 del Código Procesal Civil italiano.

Dicho artículo regula las medidas atípicas o innominadas, facultando al juez a adoptar cualquier medida que sea necesaria, y por ende idónea, para cumplir la función de la tutela cautelar. Su texto establece: “Fuera de los casos regulados en las secciones anteriores a este capítulo, quien tenga motivos fundados para temer que durante el tiempo necesario para hacer valer su derecho, en vía ordinaria, éste pueda verse amenazado por un perjuicio inminente e irreparable, podrá solicitar al juez la adopción de las medidas urgentes que, según las circunstancias, aparezcan como las más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión de fondo”.

Como se desprende de lo expuesto, esta cláusula abierta pone en manos de los jueces un poder general de tutela cautelar que no está constreñido por un elenco más o menos reducido de instrumentos y medidas a adoptar en cada caso, sino, por el contrario, abierto a la posibilidad de tomar aquellas que sean no ya idóneas, sino *las más idóneas* para asegurar en forma provisional la efectividad de la tutela judicial¹³.

¹¹ G. Paleologo, “Esecutorietà delle sentenze dei T.A.R., ed appellabilità dello loro ordinanze cautelari”, en Foro Administrativo, 1975.

¹² A. Notari, “I Giudici amministrativi non si rassegnano ad accettare i limiti imposti dal legislatore al loro potere cautelare”, en Foro Administrativo, 1980, p. 2345.

¹³ Chinchilla Marin, Carmen, obra citada en nota 3, p. 127.

2.3. La tutela cautelar en la jurisdicción contencioso administrativa española y alemana.

Tanto en Alemania como en España las medidas cautelares están incluidas en el derecho a una tutela judicial efectiva, esto es así desde las primeras sentencias de sus Tribunales Constitucionales.

En España el artículo 24 de la Constitución Española (CE) en su apartado primero contempla el derecho al recurso o acceso al juez, y en el apartado segundo regula el derecho a un proceso justo con todas las garantías procedimentales, en términos del procedimiento francés, los derechos de la defensa. Por su parte el Tribunal Constitucional español ha declarado que las medidas cautelares forman parte del derecho regulado en el apartado primero de la CE, es decir, del derecho al recurso.

Por su parte, en Alemania el artículo 19.4 de la Ley Fundamental de Bonn reconoce el derecho a una tutela judicial efectiva de manera unívoca y sin hacer distinción entre las diversas manifestaciones de este derecho.

2.4. Construcción jurisprudencial de la tutela cautelar.

La consolidación de las medidas cautelares como instrumento necesario para garantizar el derecho a una tutela judicial efectiva tuvo lugar en Europa a partir de la segunda mitad del siglo XX, y en especial ha contribuido a ella la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales.

Dentro del Derecho comunitario, y en relación a este tema, existen dos esferas. Por un lado, se encuentran las medidas cautelares adoptadas por el Tribunal de Justicia o el Tribunal de Primera Instancia en el ámbito de los recursos directos. Por el otro, el Tribunal de Justicia, desde el caso *Factortame*, comenzó a elaborar una jurisprudencia en el marco de las cuestiones prejudiciales dirigida a los jueces nacionales, conforme a la cual éstos tienen competencia para dictar medidas

cautelares en aquellos casos que sea necesario para proteger los derechos derivados del Derecho comunitario.

El diálogo abierto entre el Tribunal de Justicia y sus contrapartes nacionales ha permitido ir enriqueciendo una sistemática para el análisis de la concesión o no de las medidas cautelares. Ello fue necesario atento la necesidad de unificar los criterios de la pluralidad indefinida de jueces que velan por la aplicación del Derecho comunitario.

Para nuestro análisis hemos tomado alguno de los casos mas resonados con el objeto de evaluar las condiciones meritadas por el Tribunal de Justicia a efectos de propiciar la concesión de las medidas cautelares, y de esta forma apreciar los criterios que imperan a la hora de resolver peticiones provisionales.

2.4.1. El caso The Queen c. of State for Trasnsprt, ex parte: Factortame Ltd y otros.

Resulta interesante analizar como el Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea¹⁴ ha ido perfilando el alcance de la tutela cautelar a efectos de la aplicación del Derecho Comunitario. Se podría decir que el caso *Factortame Ltd*.¹⁵ marca un hito en este tema, dado que si bien el Auto resolutivo no se refiere al derecho a una tutela judicial efectiva, este aspecto fue objeto de un análisis pormenorizado por parte del Abogado General Tesauro en sus conclusiones.

¹⁴ El sistema de justicia de las Comunidades Europeas se caracteriza, por un lado, en un principio de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los jueces nacionales y por otro, la conformación del sistema ha surgido a raíz de la tensión entre los principios de autonomía de los Estados Miembros y de eficacia del Derecho comunitario. Los jueces de cada Estado se enfrentan a la resolución de cuestiones reguladas por el Derecho comunitario, para ello cada uno de ellos aplican normas procesales nacionales que pueden representar un peligro para la aplicación uniforme de dicho Derecho, de ahí que el Tribunal de Luxemburgo conserva la atribución del monopolio de interpretación y aplicación de los Tratados en el contexto de cuestiones prejudiciales.

¹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de fecha 19 de junio de 1990.

Los hechos de esta causa tienen su origen en el nuevo régimen jurídico¹⁶ adoptado por el Reino Unido a efectos de desarrollar la actividad pesquera bajo bandera británica. Básicamente este régimen disponía que sólo determinado tipo de embarcaciones, en esencia aquellas que tuvieran una relación real con el Reino Unido¹⁷, podían registrarse como buques de pesca británicos. Las demás, aún cuando parte de los accionistas o propietarios fueran británicos, no podían registrarse si no reunían las condiciones exigidas por el nuevo régimen.

En el caso, la empresa *Factortame Ltd.* estaba registrada en el Reino Unido siguiendo el Derecho inglés y dirigía o gestionaba embarcaciones con bandera británica, pero gran parte de sus directivos y accionistas eran españoles. Con el advenimiento de la nueva regulación esta empresa interpuso un recurso contencioso-administrativo (*judicial review*) ante el Tribunal Supremo en Gran Bretaña (*High Court of Justice, Queen's Bench Division*) alegando que la *Merchant Shipping Act* y *Merchant Shipping (Registration of Fishing Vessels) Regulations* eran contrarias al Derecho comunitario.

Específicamente se solicitó al órgano jurisdiccional la declaración de no aplicabilidad de las normas nacionales en cuestión, debido a su incompatibilidad con los (entonces) artículos 7, 52, 58 y 221 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE), que se referían al principio de no discriminación y a la libertad de establecimiento. En segundo lugar, se solicitó que se dictara la prohibición al Secretario de Estado de Transporte de considerar extinguida la antigua inscripción de los barcos en el registro hasta tanto se dilucidara la cuestión relativa a la compatibilidad de la normativa cuestionada con el Derecho comunitario. En tercer lugar se reclamaron daños y perjuicios por la inactividad ocasionada y por último se pedía la adopción de medidas cautelares (*injunctions o interim relief*) hasta tanto las cuestiones planteadas fueran resueltas, atento a que, durante los años que durara el

¹⁶ *Merchant Shipping Act 1998* y las *Merchant Shipping (Registration of Fishing Vessels) Regulations 1998*. El Reino Unido modifica su legislación para detener la práctica conocida como "quota hopping" ("salto" o robo de cuota), que implica que la cuota de pesca es saqueada por embarcaciones de pesca con bandera británica pero sin una relación genuina con el Reino Unido.

¹⁷ Las condiciones estaban vinculadas básicamente a la nacionalidad, residencia, el domicilio y a la dirección o control efectivos de las embarcaciones. Se requería que un 75% de los propietarios, accionistas y directores, gestores de las operaciones de las embarcaciones cumplieran dichas condiciones.

proceso no podrían ejercer la actividad pesquera, con el consiguiente riesgo de quiebra.

El juez británico (*High Court*) ordenó la adopción de medidas cautelares en tanto la cuestión no fuera resuelta. Contra este decisorio el Secretario de Estado de Transporte apeló el auto de medidas cautelares ante el Tribunal de Apelación (*Court of Appeal*) y éste mediante resolución del 23 de marzo de 1989, estableció por unanimidad que la Constitución inglesa no permitía a los jueces dejar inaplicadas las leyes del Parlamento temporalmente, algo que sucedería si no entraba en funcionamiento el nuevo sistema de registro. De esta forma anulaba el auto de la *High Court*, levantando la suspensión del nuevo régimen de registro.

La Cámara de los Lores, con fecha 19 de mayo de 1989, ratifica que los jueces ingleses no estaban facultados para suspender las leyes adoptadas por el Parlamento, hasta tanto el Tribunal de Justicia de las Comunidades no se hubiera manifestado sobre su compatibilidad con el Derecho comunitario. Y agrega que los jueces no podían dirigir *interlocutory injunctions* a la Corona, equiparable al concepto de Administración Pública en otros ordenamientos jurídicos. El Tribunal inglés puso de manifiesto que en el Derecho Comunitario existe un principio de similares características – la presunción de validez de los actos comunitarios-, pero reconoció que dicho principio podía ser relativizado en los supuestos de adopción de medidas cautelares.

El caso llega al Tribunal de Justicia y si bien éste en su fallo¹⁸ no profundiza sobre la teoría cautelar y la tutela judicial efectiva, el abogado general Tesauro si lo hace en sus conclusiones trazando la relación existente entre las medidas cautelares comunitarias con la tutela judicial efectiva. Tesauro señala, recordando a Chiovenda, que la tutela cautelar devendría ilusoria si el tiempo necesario para tener razón perjudicara a quien la tiene, esto es, si no se adoptaran las medidas cautelares necesarias en cada caso concreto. Reiteramos que, la sentencia del Tribunal de Justicia no adoptó esta fórmula en su decisorio.

¹⁸ La decisión del Presidente del Tribunal de Justicia es de fecha 10 de octubre de 1989.

Tal como lo expresáramos con antelación el fallo del Auto es breve y dice así:

“En tanto se decide la Sentencia principal, el Reino Unido queda obligado a suspender la aplicación de las condiciones de nacionalidad previstas en el artículo 14, párrafo 1, letras a) y c), de la Merchant Shipping Act de 1988, leído en correlación con los párrafos 2 y 7 del mismo artículo, en lo que concierne a los nacionales de otros Estados miembros y para los navíos de pesca que ejercieron hasta el 31 de marzo de 1989 una actividad de pesca bajo pabellón británico y con licencia de pesca británica.”

Sin embargo en sus considerandos realiza el análisis de la pertinencia de la medida cautelar solicitada. De esta forma recuerda que el artículo 186 del Tratado faculta al Tribunal de Justicia a adoptar en los procesos en que entienda las medidas cautelares necesarias y que el 83.2 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal subordina el otorgamiento de dichas medidas a la existencia de circunstancias que impliquen urgencia, así como de motivos de hecho y de derecho que justifiquen a primera vista su otorgamiento. Luego entra a examinar si se cumplen tales condiciones.

Es notable como el fallo entra en el análisis circunstanciado de los hechos en cuestión para decidir sobre la procedencia o no de la medida solicitada y a partir de un examen exhaustivo de éstos concluye en la procedencia de la misma. Para exhibir el desarrollo realizado en el decisorio seguiremos la descripción hecha del mismo por García de Enterría¹⁹:

“Se hace observar que la Comisión impugna en el incidente únicamente la conformidad al Derecho Comunitario de las condiciones de nacionalidad introducidas por el artículo 14 de la Ley atacada, condiciones que prohibirían a los ciudadanos de otros Estados miembros adquirir por intermedio de una sociedad un barco pesquero británico y gestionar o dirigir una sociedad que explote dicho barco en las mismas condiciones que los ciudadanos británicos. Se trataría de una discriminación directa en razón de la nacionalidad, violando así de manera flagrante la prohibición de discriminaciones por nacionalidad, lo que no podría justificarse ni por la reglamentación comunitaria sobre las

¹⁹ García de Enterría, Eduardo, “La batalla por las medidas cautelares”, Editorial Thomson Civitas, 3ª Edición, pg. 78.

cuotas de pesca ni por obligaciones que incumben al Reino Unido en virtud del Derecho Internacional.

A este alegato de la Comisión el Gobierno británico oponía que las disposiciones impugnadas no infringen el Derecho Comunitario. Todo Estado miembro sería libre de fijar las condiciones para la matrícula de barcos y para ostentar su pabellón nacional. El Derecho Internacional obligaría al Reino Unido a fijar estas condiciones de manera que el barco tenga un lazo sustancial con el Reino Unido, de tal modo que éste pueda ejercer su jurisdicción de manera efectiva. Las condiciones de la *Merchant Shipping Act* corresponden a las que imponen otros Estados miembros para enarbolar su bandera. Por otra parte, el Gobierno británico estima que las condiciones de nacionalidad introducidas por la Ley de 1988 se justifican en la reglamentación comunitaria actual de la pesca, que se basa sobre un principio de nacionalidad para el reparto de las cuotas de pesca. El Reglamento 170/1983 del Consejo, artículo 5.2, atribuiría a los Estados miembros fijar las modalidades de utilización de las cuotas que les corresponden y, por tanto, fijar también las condiciones que los barcos autorizados a pescar en esas cuotas deben satisfacer.

El presidente juzgador comienza a opinar por su propia cuenta en el 826. Afirma que el sistema de cuotas nacionales establecido por el Reglamento 170/1983 constituye, como ha observado el Gobierno británico, una derogación del principio de acceso igual de los pescadores de la Comunidad a los caladeros y su explotación en las aguas propias de la jurisdicción de los Estados miembros, principio que es expresión del de no discriminación establecido en el artículo 40.3 del Tratado. Pero esta derogación se justifica, como indican los Considerandos del propio Reglamento 170/1983, por la necesidad, en una situación de penuria de los recursos marinos, de asegurar una estabilidad relativa de las actividades pesqueras, intentando preservar las necesidades particulares de las regiones cuyas poblaciones son especialmente tributarias de la pesca y de sus industrias conexas.

No podría excluirse, en consecuencia, que los Estados miembros en la regulación que les corresponde, especialmente sobre la matrícula de los barcos de pesca y sobre el acceso a las actividades pesqueras, puedan introducir condiciones cuya compatibilidad con el Derecho Comunitario no pueda justificarse más que por la necesidad de alcanzar los objetivos declarados del régimen comunitario de las cuotas de pesca; así lo ha admitido la propia Comisión en este procedimiento. Sin embargo, añade, ningún elemento puede permitir, "a primera vista", que tales condiciones puedan derogar la prohibición de la discriminación por razón de nacionalidad contenida en los artículos 52 y 221 del Tratado, referentes al derecho de establecimiento y al derecho de participar financieramente en el capital de las sociedades, en el sentido del artículo 58.

Los derechos que derivan de las disposiciones precitadas implicadas no sólo derecho de establecerse y de participar en el capital de las sociedades, sino también, igualmente, el

derecho de ejercer una actividad económica, en su caso por el intermedio de una sociedad, en las condiciones definidas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales.

“A primera vista”, vuelve a decir – recordemos que se trata solo del *fumus*, de la apariencia de los derechos invocados- esos derechos comportan igualmente el de constituir y dirigir una sociedad cuyo fin sea explotar un barco de pesca matriculado en el Estado de establecimiento en las condiciones que (de) una sociedad controlada por nacionales de este Estado.

Examina seguidamente la consistencia del argumento de Derecho Internacional invocado por el Gobierno inglés. Bastará observar, dice, “en esta fase y a primera vista”, que ninguna alegación ha sido invocada que pudiese justificar una derogación de los derechos citados derivados del Derecho Comunitario con el fin de asegurar el ejercicio eficaz de la jurisdicción y del control británicos sobre los barcos de que se trata. En consecuencia, concluye el 833, “hay lugar a constatar que en la fase de *référé* o de medida cautelar el recurso no aparece desprovisto de fundamento y que, por ello, satisface la condición *fumus boni iuris*”. Es el juicio capital, que vemos que es un juicio de fondo aunque provisional y con la reserva correspondiente.”

Sentado el análisis precedente se adentra en la examinación de la condición relativa a la urgencia:

“El carácter urgente de una demanda de medidas cautelares debe apreciarse por relación a la necesidad que haya de ordenar tales medidas a fin de evitar que se cause un perjuicio grave e irreparable. La Comisión observó que la instauración del nuevo registro de buques de pesca británicos ha tenido el efecto de inmovilizar el conjunto de la flota “anglo-española”, (así llamada). Por este hecho los propietarios sufrirían graves pérdidas y, a corto término, se verán forzados a vender sus barcos en condiciones muy difíciles. No obstante, según el Derecho civil británico, estos perjuicios no podrán ser compensados ulteriormente en el cuadro de las acciones ejercitables contra las autoridades británicas”.

Cabe señalar que el Tribunal para completar el análisis de la condición de la urgencia también entra en el tema de la ponderación de los intereses – por un lado el Gobierno británico y por otro las empresas pesqueras- , y observa que las medidas cautelares pedidas no tienen porqué comprometer el objetivo perseguido por la legislación británica objeto de la causa.

“Parece a “primera vista”, que las condiciones de matrícula distintas de las de nacionalidad, y las medidas ya adoptadas por las autoridades británicas en 1983 y 1986 bastan para asegurar el “vinculo sustancial” entre las cuotas británicas y el sector de pesca correspondiente. Admite que puede haber alguna dificultad, pero concluye observando que “un Estado miembro no puede prevalerse de dificultades administrativas para no respetar las obligaciones que el Derecho Comunitario le impone”.

Finalmente con esto se estima por cumplido también el requisito de la urgencia y por tanto se declara la procedencia de la medida cautelar, tal como lo expresa el Auto del fallo transcripto *supra*, mediante el cual se suspende la aplicación de la Ley parlamentaria del Estado miembro.

Del análisis de los Considerandos surge que las medidas cautelares deben justificarse en la apariencia del buen derecho presente en una situación de urgencia o de perjuicio irreparable. Estos dos requisitos han sido analizados con todo rigor durante el Auto comentado, extremo que no es común apreciar en los considerandos de las resoluciones que emite nuestro contencioso-administrativo en materia de medidas provisionales, donde por lo general se extractan párrafos de sentencias que sistemáticamente resaltan la no acreditación del humo de buen derecho, la falta de existencia de peligro en la demora y por supuesto, la preponderancia del interés público que se encuentra en juego, como justificante final de la denegatoria de la medida solicitada.

Tal como lo señala García de Enterría²⁰, la motivación del otorgamiento o denegación de la medida cautelar solicitada no debe apelar al *flair* o al olfato del juez. El “humo de buen derecho” no se aprecia por la nariz, sino por el juicio objetivo que éste haga, imponiendo una valoración anticipada “a primera vista” del fondo del proceso, sin lo cual la decisión eventual pierde cualquier norte y entra en el reino de lo subjetivo, lo que es difícilmente cohonestable con una justicia actuando en un Estado de Derecho.

La causa *Factortame* también ilustra sobre la incidencia del factor “interés público” en el análisis de admisibilidad de la medida provisional solicitada. La

²⁰ García de Enterría, Eduardo, obra citada en nota 14, pg. 84.

incidencia de este extremo en nuestro contencioso administrativo fue introducida por vía jurisprudencial, entendemos que con el objeto, en la mayoría de los casos, de otorgar fundamento al rechazo de la medida cautelar solicitada y así favorecer a la Administración.

Se extrae del Auto comentado que la tutela judicial efectiva no puede ceder frente a ningún “interés público”, de ahí la importancia de la correcta ponderación de los intereses en general dentro del requisito de la urgencia o irreparabilidad de los perjuicios. El Auto es contundente en este punto al señalar que las dificultades administrativas, más o menos imaginarias, no pueden constituir nunca una justificación para no respetar las obligaciones derivadas del Derecho público.

2.4.2. La causa *Zückerfabrik*.

En la causa *Zückerfabrik*²¹ el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas tuvo que resolver la cuestión relativa a la suspensión de una norma comunitaria por los jueces nacionales y para ello estableció una serie de condiciones para evitar que el uso excesivo de la suspensión ponga en peligro la uniformidad del Derecho comunitario.

El caso resulta de interés en atención a las exigencias que establece para conceder la tutela cautelar solicitada.

Las demandantes *Zückerfabrik Suderdithmarschen* y *Zückerfabrik Soest* eran dos empresas que comercializaban azúcar y que estaban obligadas a pagar una cuota denominada “de reabsorción” en virtud de la aplicación del reglamento (CEE²²) Nro. 1914/87, del Consejo, del 2 de julio de 1987, sobre instauración de una cuota de reabsorción especial en el sector del azúcar por la campaña de comercialización 1986/1987. Este reglamento especial fue adoptado para compensar las pérdidas sufridas por la Comunidad en campañas anteriores, debido a los pagos realizados para que los excedentes de azúcar pudieran ser vendidos a terceros países.

²¹ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 21 de Febrero de 1991.

²² Comunidad Económica Europea.

El 19 de octubre de 1987 la autoridad aduanera de Itzehoe, en Alemania, exigió a la empresa *Zückerfabrik Suderdithmarschen* el pago de la cuota. La empresa azucarera interpuso recurso administrativo contra el acto del organismo que exigía el pago. El recurso fue rechazado y, a continuación, la empresa acudió al Tribunal Fiscal de Hamburgo solicitando la anulación del citado acto, así como su suspensión²³. El 20 de octubre de 1987, la autoridad aduanera de Paderborn, también en Alemania, exigió a la empresa *Zückerfabrik Soest* el pago de la referida cuota de reabsorción. Al igual que la otra empresa, esta interpuso un recurso administrativo, que también fue rechazado y posteriormente solicitó ante el Tribunal Fiscal de Düsseldorf la anulación del acto administrativo, así como su suspensión, en tanto su adecuación a Derecho fuera verificada.

Ambos Tribunales, el de Hamburgo y el de Düsseldorf, elevan las cuestiones al Tribunal de Justicia de las Comunidades, planteando la compatibilidad del reglamento en conflicto con diversas disposiciones del Derecho comunitario. Por su parte, el Tribunal de Hamburgo además plantea el interrogante de si el juez nacional poseía facultades para suspender cautelarmente la eficacia de un reglamento comunitario ordenando la no ejecución de un acto administrativo que lo desarrolla. Este es el tema que nos interesa.

El Tribunal de Justicia para resolver el segundo tema sometido a análisis se basa en la sentencia *Foto-Frost*²⁴, donde ya había dicho que el artículo 189, apartado 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE) (hoy art. 249), que establece la obligatoriedad y directa aplicabilidad de los reglamentos comunitarios, no impide la tutela judicial, que se garantiza mediante la existencia de recursos para impugnar los actos de aplicación de los reglamentos ante el juez nacional. Si al juez nacional le surgen dudas sobre la legalidad de dicho reglamento, puede elevar la correspondiente cuestión prejudicial²⁵. Señala el Tribunal que ambos institutos procesales – recurso de anulación y cuestión prejudicial- son funcionalmente idénticos, en consecuencia si en el recurso de anulación se permite la suspensión del

²³ En materia tributaria no rige la regla de la suspensión automática, característica del contencioso alemán.

²⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del 22 de octubre de 1987.

²⁵ Mecanismo de control de la legalidad comunitaria.

acto impugnado en virtud del art. 185 TCE (hoy art. 242), por motivos de coherencia, es lógico que también en el contexto de las cuestiones prejudiciales el juez nacional pueda suspender el acto impugnado.

El Tribunal alude a la sentencia *Factortame* y reitera que el sistema devendría ineficaz si el Tribunal de Justicia resolviera una cuestión cuyo objeto ya ha perecido debido a que ha tenido lugar el daño irreparable a que se refiere el tradicional criterio de adopción de las medidas cautelares.

Pero en este caso además de hacer el señalamiento anterior, el Tribunal establece una serie de condiciones para evitar que un uso excesivo de la suspensión ponga en peligro la uniformidad del Derecho Comunitario. La primera exigencia que puntualiza es el convencimiento, por parte del juez nacional, de la existencia de serias dudas sobre la validez del reglamento comunitario en que se basa el acto administrativo impugnado. Esta fue la propuesta del Abogado General Tesauro en el caso *Factortame* citado. La doctrina señala que el criterio de las serias dudas es un concepto jurídico indeterminado que la práctica judicial deberá concretar.

El segundo requisito que se destaca es el carácter provisional de la medida cautelar adoptada, circunstancia que requiere que el juez nacional eleve la cuestión al Tribunal de Justicia a fin de que éste se pronuncie sobre la validez del reglamento comunitario en que se basa el acto administrativo impugnado. De esta forma la medida cautelar será operativa únicamente durante el tiempo necesario para que el Tribunal de Justicia adopte una resolución.

La tercera condición para la concesión de la medida provisional es la urgencia. La urgencia será apreciada en cada caso concreto y el juez deberá ponderar las consecuencias de la suspensión para la ejecución del acto en cuestión con las consecuencias para la situación jurídica del demandante, prestando especial atención a la irreversibilidad de los daños que la ejecución del acto pudiera acarrear.

Por último el Tribunal señala a los jueces nacionales que deberán tomar en consideración el interés de la Comunidad, velando por el efecto útil de sus disposiciones.

2.4.3. La sentencia Atlanta.

La referencia a la sentencia *Atlanta*²⁶ resulta de interés dado que en la misma el Tribunal de Justicia se expide sobre la posibilidad de que las jurisdicciones nacionales adopten medidas cautelares positivas, y no solo suspensiones, contra los actos de sus administraciones dictados en ejecución de reglamentos comunitarios cuya validez se cuestiona.

El conflicto se plantea entre la empresa *Atlanta fruchthandelsgesellschaft*, junto a otras diecisiete sociedades pertenecientes al grupo *Atlanta* e importadoras todas de plátanos de terceros países, y la Oficina Federal alemana para la alimentación y la silvicultura (*Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*), en adelante, “*el Bundesamt*”.

Origina la controversia un reglamento (CEE) Nro. 404/93, del Consejo, de fecha 13 de febrero de 1993, por el que se establece la organización común de mercados en el sector del plátano, que establecía un régimen común de importación de plátanos en sustitución de los regímenes nacionales existentes hasta entonces, y que tendría efectos a partir del 1 de julio de 1993. Dicho reglamento incorporaba una serie de restricciones a la importación de plátanos procedentes de terceros países, o países no pertenecientes al área geográfica Africa, Caribe, Pacífico, y establecía un reparto de contingentes entre diversas clases de empresas que operaban en el mercado del plátano.

Las empresas demandantes sostenían que los contingentes provisionales de importación que les habían atribuido para el período comprendido en el 1 de julio de 1993 y el 30 de septiembre del mismo año limitaban sus posibilidades de importación de plátanos de terceros países. En virtud de ello, interpusieron un recurso administrativo ante el *Bundesamt*, que rechazó sus pretensiones. Atento a esto, las empresas solicitaron la anulación de este decisorio ante el Tribunal contencioso-administrativo de primera instancia (*Verwaltungsgericht*) de Frankfurt am Main, como

²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del 9 de Noviembre de 1995.

así también la suspensión del mismo. El Tribunal de Frankfurt suspende el acto del *Bundesamt*, suspendiendo en consecuencia la aplicación del reglamento comunitario, y eleva la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia para que éste se manifieste sobre la validez del mismo.

Cabe señalar que además, las demandantes solicitaron la adopción de medidas cautelares positivas consistentes en la expedición de certificados suplementarios de importación de plátanos de terceros países para el segundo trimestre de 1993, en una cantidad superior a las concedidas oportunamente, hasta tanto el Tribunal de Justicia se manifestara sobre la validez de la norma comunitaria. Frente a esta petición el Tribunal de Frankfurt plantea, también, al Tribunal de Justicia si puede un juez nacional adoptar medidas cautelares sobre un acto administrativo nacional basado en un reglamento comunitario cuya validez ha sido sometida a escrutinio del Tribunal de Justicia, si estas medidas configuran o regulan provisionalmente las situaciones o las relaciones jurídicas controvertidas. Finalmente el Tribunal contencioso-administrativo de primera instancia solicitaba al Tribunal de Justicia que determinara los criterios de adopción de dichas medidas.

El Tribunal de Frankfurt plantea las dos cuestiones prejudiciales y adopta las medidas cautelares positivas consistentes en ordenar al *Bundesamt* la expedición de certificados suplementarios de importación. Los certificados estaban sujetos a la condición de que las peticionantes garantizaran la indemnización de los eventuales perjuicios que para el interés público (en este caso comunitario) pudiera acarrear la desestimación de la pretensión de fondo. Para así decidir, invocó la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la causa *Zückerfabrik* donde se señaló, como lo expresáramos en el punto anterior, la exigencia de coherencia. La misma coherencia, entendió el juez alemán, debía regir en el presente caso y en concreto resultaría de aplicación *mutatis mutandi* el art. 186 TCE (hoy art. 243), que dispone la posibilidad de adoptar medidas cautelares positivas durante el desarrollo procedimental de un recurso de anulación.

El Tribunal de Justicia para resolver las cuestiones traídas a juzgamiento reitera lo que ya había sostenidos en la causa *Zückerfabrik*, señala que en virtud de la coherencia que se predicaba entonces, se exige que la tutela judicial presente idénticas

garantías tanto en los recursos directos frente al Tribunal como en los recursos ante los jueces nacionales en que se diriman cuestiones de Derecho comunitario. Por esta razón, y atento a que en el recurso de anulación se permite la adopción de medidas cautelares positivas, éstas también han de ser admitidas ante las jurisdicciones estatales en aquellos supuestos de aflicción del Derecho comunitario.

Los Gobiernos alemán y español sostenían que la adopción de este tipo de medidas perjudicaría la uniformidad del Derecho comunitario. Contra esto el Tribunal de Justicia indica que ello no ha de ser necesariamente así por cuanto, el eventual perjuicio se habrá de analizar caso por caso, estudiando en qué grado el interés general de la ejecución del acto debiera impedir la adopción de tales medidas y en qué medida los intereses del particular han de prevalecer en el supuesto concreto frente a un genérico interés de la Comunidad. El Tribunal de Justicia remarca que la clave de las medidas cautelares es, en consecuencia, la ponderación de intereses. No caben soluciones apriorísticas, tanto la Administración como el ciudadano se encuentran en pie de igualdad, el interés general no se impone por sí mismo, sino que se demanda un análisis de todas las circunstancias para alcanzar la solución correcta.

El Tribunal confirmó la procedencia de las medidas cautelares positivas y en lo referente a las condiciones bajo las cuales se debían otorgar, reiteró el criterio de las dudas serias respecto de la validez del reglamento, criterio que se corresponde con el tradicional *fumus boni iuris*, el juez debe mencionar las razones por las que considera que el reglamento es inválido. También señala el Tribunal que el juez nacional deberá tener en cuenta el margen de apreciación que la jurisprudencia de Luxemburgo confiere a las instituciones comunitarias. Asimismo, reiteró los requisitos de provisionalidad, urgencia y constitución de garantías suficientes para evitar perjuicios financieros a la Comunidad.

3. Legislación Nacional

3.1. Concepto.

El interés en el estudio de la justicia cautelar o provisional en materia tributaria es el mismo que motiva su análisis en materia civil, su aplicación práctica resulta indispensable para el aseguramiento de la “tutela judicial efectiva”, garantizada por el art. 18 de la Constitución Nacional.

La justificación de las medidas cautelares obedece a que, como la satisfacción instantánea de una pretensión de conocimiento o de ejecución resulta materialmente imposible, la ley previó la posibilidad de que durante el lapso que transcurre entre la presentación de la demanda y la emisión de la sentencia definitiva, sobrevenga cualquier circunstancia que haga imposible la ejecución o torne inoperante el pronunciamiento judicial definitivo. Para ello, las diversas medidas cautelares reguladas en el CPCCN tienen por objeto asegurar la eficacia práctica de la sentencia que recaerá en otro proceso²⁷.

Podetti por su parte señala, que estas medidas son “actos procesales del órgano jurisdiccional adoptadas en el curso de un proceso de cualquier tipo o previamente a él, a pedido de interesado o de oficio, para asegurar bienes o pruebas o mantener situaciones de hecho o para seguridad de personas o satisfacción de sus necesidades urgentes; como un anticipo que puede o no ser definitivo, de la garantía jurisdiccional de la defensa de la persona y de los bienes (art. 18, Const. Nac.), para hacer eficaces las sentencias de los jueces”²⁸.

Demás está decir que el lapso prolongado que toman las causas judiciales en nuestros tribunales, acarrearán el riesgo de que mientras se produce su normal desarrollo hasta la finalización del proceso en forma definitiva, las circunstancias de hecho y jurídicas vigentes al momento del pedido de intervención judicial, resulten

²⁷ Palacio, Lino E., “Manual de Derecho Procesal Civil”, 10ª. Edic. actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993, Tomo 2, p. 316.

²⁸ Podetti, Ramiro, “Tratado de las medidas cautelares”, Ediar, Buenos Aires, 1995, p. 33.

diametralmente opuestas a las imperantes al momento de la sentencia. En muchos casos, estos cambios de situaciones tornan ilusorias o ineficaces a las resoluciones judiciales, generando de esta forma un dispendio jurisdiccional y la lesión del derecho a la tutela efectiva del peticionante de la medida.

De lo expuesto con antelación, surge la necesidad del dictado de las resoluciones cautelares que aseguren a los bienes y a las personas involucradas en el pleito y el mantenimiento del estado de hecho y de derecho vigentes al inicio de la demanda o de la petición extracontenciosa.

De esta forma, las dos exigencias opuestas de la justicia – celeridad y ponderación- son conciliadas por las medidas cautelares; entre hacer las cosas pronto pero mal, y hacerlas bien, pero tarde, las providencias cautelares procuran, ante todo, hacerlas pronto, dejando el problema del bien y el mal, esto es, el de la justicia intrínseca de la decisión, para más tarde, con la necesaria ponderación²⁹.

3.2. Clasificación según el CPCCN.

El CPCCN regula las siguientes medidas cautelares: i) embargo preventivo (arts. 209 a 220); ii) secuestro (art. 221); iii) intervención judicial (arts. 222 a 227); iv) inhibición general de bienes (art. 228); v) anotación de litis (art. 229); vi) prohibición de innovar y de contratar (arts. 230 y 231) y vii) protección de personas (art. 234 a 237).

Asimismo, contempla las denominadas medidas cautelares *genéricas* o *innominadas*, aplicables en aquellos casos en los que no exista, entre las legisladas expresamente, una medida que se adecue a la necesidad de cautela que se pretenda en el caso particular (art. 232).

3.3. Caracteres de las medidas cautelares.

²⁹ Calamandrei, Piero, Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945, p. 140.

El CPCCN establece que las medidas cautelares son *provisionales* pues no causan instancia, subsisten mientras duren las circunstancias que le dieron origen, y por ello queda abierta la posibilidad de que ante hechos sobrevivientes la medida pueda quedar sin efecto, pueda ser sustituida, ampliada o disminuida.

La inexistencia de cosa juzgada permite que se pueda volver, ante una denegatoria, sobre la medida peticionada siempre que cambien las situaciones que han provocado el pronunciamiento contrario. De esta forma, la providencia que no accede a la medida no invalida peticiones posteriores que podrán realizarse en la medida de la existencia de nuevos argumentos de hecho o de derecho, que permitan al juez cambiar su forma de pensar; como asimismo que una medida en trance quede sin efecto por haberse alterado las condiciones que le dieron origen.

Atento a este carácter modificable, el deudor está facultado a requerir la sustitución de una contracautela por otra que resulte menos gravosa, en la medida que se garantice en forma suficiente el derecho del acreedor. Asimismo, el deudor podrá solicitar la sustitución de la garantía fijada por otros bienes del mismo valor o la reducción del monto cuando torne ilusoria la medida concedida, por ejemplo cuando se fija una caución real equivalente al monto en discusión.

La provisoriedad no habría bastado por sí sola para caracterizar a este instituto³⁰. Las providencias cautelares no constituyen un fin por sí mismas, sino que están ineludiblemente preordenadas a la emanación de una ulterior sentencia, cuyo resultado práctico tienden a asegurar preventivamente. Esta relación se conoce en doctrina con el nombre de *instrumentalidad*.

Sin embargo, debe señalarse que en el ámbito del proceso contencioso administrativo, y atento a la naturaleza de la cautela que se procura en ciertas ocasiones, cabe concebir la posibilidad de medidas cautelares autónomas que no se hallen necesariamente vinculadas a un proceso judicial iniciado o por iniciarse. Tal es el caso de las medidas por las que se solicita la suspensión de los efectos de un acto

³⁰ Díez, Manuel M., "Derecho Procesal Administrativo" Texto ampliado, corregido y actualizado a 1996, Editorial Plus Ultra, 1996, p. 314.

administrativo, hasta que la Administración se pronuncie respecto de un recurso impugnatorio de aquél³¹.

El artículo 198 del CPCCN marca el carácter *sumario* del trámite que se le imprime a la solicitud interpuesta. El conocimiento judicial del caso, previo al dictado de la resolución, será limitado y superficial. Se prescinden del contradictorio atento a la celeridad y eficacia que se espera del mismo. Esto último hace que sean concedidas *inaudita parte*, es decir, sin ser escuchado el acreedor.

Cuando una sola medida no resulte suficiente, el deudor podrá pedir la *acumulación* de varias de éstas con el objeto de preservar la tutela efectiva del derecho invocado.

Resultan *recurribles* por vía de reposición y apelación, la concesión de este último recurso es al solo efecto devolutivo.

Por último, *caducan* de pleno derecho cuando fueran decretadas antes del juicio principal y este no se promoviera dentro de los diez días siguientes a su traba (art. 207).

3.4. Presupuestos de procedencia.

Los presupuestos de procedencia se pueden analizar desde dos aristas³², los requisitos de admisibilidad y los de fundabilidad. Y por su parte, los requisitos de admisibilidad pueden clasificarse en extrínsecos e intrínsecos.

Los requisitos extrínsecos comprenden: a) *la competencia*, será juez competente para entender en las medidas precautorias el que deba conocer en el proceso principal, señala Diez que la medida cautelar decretada por un juez incompetente es válida siempre que haya sido dispuesta conforme con las

³¹ Monti, Laura M. - Vieito Ferreiro, A. Mabel, "Las medidas cautelares en materia tributaria", LL, 1998-F, 1091.

³² Diez, Manuel M., obra citada en nota 30, p. 317 y ss.

prescripciones legales, pero tal circunstancia no produce el desplazamiento de competencia a favor de éste; b) *la causa*, se exigen los requisitos genéricos impuestos a toda demanda, expresar el derecho que se pretende asegurar, la medida que se pide y la disposición legal en la que se funda.

En relación a los requisitos intrínsecos, están legitimados a solicitar las medidas cautelares las partes intervinientes en el pleito y el objeto de la pretensión deberá ser jurídicamente posible.

Los requisitos de fundabilidad son los requisitos generales y comunes para la procedencia de todas las medidas cautelares y son tres: i) la verosimilitud del derecho invocado como fundamento de la petición principal o "*fumus boni iuris*"; ii) el temor fundado de que ese derecho se frustre o sufra un menoscabo durante la sustanciación del proceso o "*periculum in mora*"; y iii) la prestación de la contracautela por parte del peticionante³³.

3.4.1. Verosimilitud del derecho.

El *fumus boni iuris* o verosimilitud del derecho está vinculado a la existencia de una situación jurídica que requiere protección en tanto no se dicte sentencia definitiva en el pleito.

La verosimilitud del derecho es, se puede asegurar, el elemento primordial para el análisis y existencia misma de las medidas cautelares. Implica analizar la apariencia de buen derecho, el olor de las buenas razones que esgrime quien la solicita, un análisis *prima facie*. Pero asimismo implica analizar su opuesto dialéctico, es decir, la falta de consistencia aparente de quien se opone a esta medida cautelar, donde la posición jurídica de la contraparte no es seriamente rebatida, o aparece francamente infundada. Al decir de Calamandrei, es la hipótesis de que la sentencia definitiva pueda ser favorable a quien solicita la medida, pero dado que existe una urgencia en el otorgamiento, hay que conformarse con la apariencia del derecho, la

³³ Palacio, Lino E., ob. cit. en nota 27, p. 317.

que resultará de una cognición más superficial y rápida que la ordinariamente requerida³⁴.

De ahí que, en términos de Calamandrei "*la cognición cautelar se limita en todo caso a un juicio de probabilidad o de verosimilitud*"³⁵. El juez realiza un cálculo de probabilidades, sin que haya de preocuparse por una eventual convalidación en una resolución judicial posterior, lo que significa que la resolución principal no subsana la resolución cautelar, por cuanto ambos procedimientos versan sobre objetos diferentes³⁶.

De lo expuesto se desprende que la fundabilidad de la pretensión cautelar no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida en el proceso principal, sino de un conocimiento superficial dirigido a obtener un pronunciamiento de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido en el proceso.

Es por ello que los códigos no exigen, a los fines de esta comprobación, una prueba plena y concluyente, sino un mero acreditamiento.

Es importante destacar, que la jurisprudencia ha reconocido que estando los requisitos exigidos para la procedencia de las medidas cautelares entrelazados, a mayor verosimilitud del derecho, cabe no ser tan exigente en la apreciación del peligro en la demora y, viceversa, cuando existe el riesgo de un daño extremo e irreparable, el rigor del "*fumus*" se puede atemperar³⁷.

3.4.2. Peligro en la demora.

³⁴ Calamandrei, P., "Introduzione allo studio sistematico dei procedimenti cautelari", Cedam, Padova, 1936, p. 59 y ss.

³⁵ Calamandrei, P., obra citada en nota 34, p. 63.

³⁶ Calamandrei, P., obra citada en nota 34, p. 63.

³⁷ CNACAF, Sala I, "*Nobleza Piccardo S.A.F.C. y F. c. Estado Nacional s. proceso de conocimiento*", 31/03/2000, DOCTRINA JUDICIAL 2001-1-18.

El inciso 2º del art. 230 del CPCCN indica como segundo requisito para la procedencia de las medidas cautelares, que exista "...el peligro de que si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influir en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible". En este riesgo reside el interés procesal que respalda a toda pretensión cautelar.

Como se desprende del artículo transcrito el legislador prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares, fijando para ello determinadas condiciones o límites de admisión, pero no define ni especifica las condiciones exactas para la adopción de dichas medidas.

Atento a ello, corresponde en forma preliminar definir al *periculum in mora*, como el peligro para el peticionante de sufrir un perjuicio grave e irreparable en sus bienes, derechos, intereses o situación jurídica. Algunas legislaciones comparadas se refieren a este peligro conectándolo con los conceptos de daño y perjuicio. Y por su parte, este daño deberá ser grave y de difícil reparación para justificar la adopción de una medida cautelar.

También en conexión con este concepto se usa el término "urgencia", para identificar otro de los requisitos de admisión de las medidas provisionales o la expresión "consecuencias difícilmente reparables o de reparación imposible".

El *periculum in mora* exige que la amenaza sea de tal grado que sólo una medida de carácter provisional pueda hacerle frente, en espera de una decisión definitiva, adoptada con las garantías de las reposadas formas del proceso ordinario.

Como se desprende de lo expuesto el *periculum in mora* puede recibir diversas denominaciones pero en todos los casos remiten a una idéntica idea: el peligro que persigue a los intereses afectados por el proceso y que deriva del tiempo necesario para conocer de una causa y dictar sentencia. Este es el criterio justificativo de la adopción de la medida cautelar, dado que ésta está concebida como un remedio que suple las carencias de un proceso imperfecto, imperfección que deriva de la imposibilidad de ofrecer una solución inmediata a los conflictos objeto de discusión.

3.4.2.1. Apreciación del *periculum in mora*.

Cabe señalar que no siempre es necesario que el peticionante acredite *prima facie* la existencia de peligro en la demora, pues median situaciones en las que éste se presume por las circunstancias del caso³⁸, por ejemplo que el pago de lo demandado en el proceso principal provocará un deterioro de la situación económica del peticionante de la medida cautelar.

Este requisito debe ser objeto de un simple acreditamiento a realizarse en forma conjunta y en la misma forma sumaria aplicable a la verosimilitud del derecho, con la diferencia de que, por hallarse referido a hechos las pruebas que se arrimen, declaraciones testimoniales, informes técnicos, resultan eventualmente atendibles.

No obstante lo expuesto, para acreditar su existencia se requiere por un lado que se verifiquen especiales condiciones de gravedad e irreparabilidad que acreditarán la existencia del perjuicio, a estos efectos contribuye el *fumus boni iuris*, y por el otro se deberá demostrar su preponderancia frente a los intereses en juego en el pleito.

En principio los daños que se aleguen deberán ser materiales, ciertos y reales, y es importante que estén debidamente justificados, probados y que guarden un nexo de causalidad con la ejecución del acto que se recurre³⁹.

Asimismo, además de tenerse en cuenta el perjuicio grave e irreparable del peticionante, éste deberá ser ponderado junto con el resto de intereses en conflicto, sin que ello implique conceder un doble privilegio a la Administración – el primero dado por la ejecutoriedad del acto y el segundo por la supremacía del interés general o público-.

³⁸ Palacio, Lino E., ob. cit. en nota 27, p. 317.

³⁹ Martín-Retortillo González, C., “Suspensión de los actos administrativos por los tribunales de lo contencioso”, p. 125, Montecorvo, Madrid, 1963.

También si consideramos la jurisprudencia del Tribunal de Justicia analizada *supra*, podemos desprender que la inmediatez o inminencia del perjuicio constituye un elemento definitorio a efectos de la concesión de la cautela solicitada.

3.4.3. La contracautela.

Por último, la exigencia de la constitución de la contracautela, dado que las medidas cautelares se decretan bajo la responsabilidad de la parte solicitante, asegura el resarcimiento del daño que la concesión de la misma pudiera irrogar en el caso de haber sido solicitada en forma indebida. La imposición de este requisito tiende a mantener la igualdad de las partes en el proceso ya que, contrarresta la falta de contradicción inicial que caracteriza al proceso cautelar.

Conforme los artículos 198 y 199, primer párrafo, del CPCCN la caución deberá cubrir todas las costas y daños y perjuicios derivados de la solicitud carente de derecho.

Existen tres clases de contracautela: a) la real que consiste en la afectación de un bien o de bienes determinados (se instrumenta mediante embargo de un inmueble, depósito de una suma de dinero determinada, o caución de títulos, etc.); b) personal, opera cuando un tercero con solvencia económica asume la responsabilidad afectando su patrimonio; y c) juratoria que consiste en la manifestación formal de quien obtiene la medida de que se hace cargo de los eventuales perjuicios, se hace por escrito en el expediente.

El juez deberá fijarla en el mismo acto de concesión, graduando su calidad y su monto con base en: a) la verosimilitud del derecho invocado; b) en que debe ser suficiente ante una eventual responsabilidad del solicitante de la medida precautoria, por las costas y los daños y perjuicios, en el supuesto de haberla pedido sin derecho; y c) la magnitud, de la misma, no debe tornar ilusoria la garantía del debido proceso⁴⁰.

⁴⁰ Conf. “*El Surco Compañía de Seguros SA y otros c. EN - AFIP - Nota Externa 10/99 y otro s. proceso de conocimiento*”, CNACAF, Sala V, 26/04/00, donde se resolvió que correspondía modificar

La jurisprudencia ha sostenido, en cuanto al monto y la graduación de la contracautela, que deben encontrarse en correspondencia dos requisitos: a) ser suficiente ante una eventual responsabilidad del solicitante de la medida precautoria, por las costas y los daños y perjuicios, en el supuesto de haberla pedido sin derecho; y b) la magnitud, de la misma, no debe tornar ilusoria la garantía del debido proceso (conf. Sala I, in re: "Los Idolos S.A. Pizzerías -Incidente-", del 24-2-98).

Del *periculum* como característica definitoria de las medidas cautelares se deriva el sistema de contracautelas para atemperar los efectos de una resolución provisional que posteriormente se demuestre ser inadecuada.

El régimen de responsabilidad derivado de la tutela cautelar, contribuye en principio, a que se otorgue con mayor frecuencia la medida cautelar, dado que contrarresta la indeterminación que persigue al *periculum in mora* y que pudiera llevar al juez a no adoptar la medida⁴¹.

3.5. Presunción de legitimidad de los actos administrativos.

El análisis de la tutela cautelar como derivación del derecho a la tutela judicial efectiva adquiere un matiz especial cuando lo trasladamos al contencioso administrativo, ámbito en el que la Administración ha contado tradicionalmente con privilegios que diferencian sus actos de los actos de los particulares.

El art. 12 de la Ley 19.549 (LPA) legisla sobre la legitimidad y la fuerza ejecutoria de los actos administrativos estableciendo que "*el acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios – a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los*

la contracautela, en la medida que el monto fijado en el decisorio apelado resultaba desproporcionado; o mejor dicho, un exceso considerando el quantum de la pretensión fiscal apuntada.

⁴¹ Ortells Ramos, M., "*Las medidas cautelares*", p. 182, La Ley, Madrid 2000.

administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario”.

Esto significa que todo acto administrativo que sea perfecto y eficaz se presume legítimo – de cuyo carácter se desprende su fuerza ejecutoria-, vale decir que ha sido dictado de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente. Si en el acto administrativo se encuentran todos los elementos necesarios para que sean posibles las consecuencias jurídicas correspondientes, puede considerarse que el acto es legítimo con relación a la ley y válido con relación a las consecuencias que debe producir⁴².

Diez⁴³ sostiene que el fundamento de la presunción de legitimidad radica en las garantías subjetivas y objetivas que preceden a la emanación de los actos administrativos. Y a partir de la sanción de la Ley 19.549 entiende que estos recaudos se encuentran reunidos, dado que la formación de los actos administrativos se hace de oficio sin perjuicio de la participación de los interesados en las actuaciones que les den origen (art. 1, inciso a) de la LPA).

Asimismo, las garantías objetivas y subjetivas se encuentran preservadas por el propio procedimiento establecido para la formación del acto administrativo, donde el respeto del debido proceso, que comprende el derecho del particular a ser oído y en consecuencia a exponer las razones que sustentan sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto que se refiere a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, a ofrecer y producir prueba, debiendo la Administración recabar y producir los informes y dictámenes necesarios para el establecimiento de la verdad objetiva, a recurrir la resoluciones dictadas, todo esto con el control de los interesados, quienes podrán presentar alegatos una vez concluido el período probatorio y por último el derecho del particular a una decisión fundada que haga expreso tratamiento de los principales argumentos propuestos en cuanto fueran conducentes para la resolución del caso.

⁴² Diez, Manuel M., “Manual de Derecho Administrativo”, 4ª. Edic., Editorial Plus Ultra, 1985, Tomo 1, p. 213.

⁴³ Diez, M.M., Obra citada en nota 10, p. 214.

La doctrina es conteste en señalar que a partir de la jurisprudencia⁴⁴ de la CSJN la presunción de legitimidad produce dos tipos de consecuencias, una relativa a la prohibición de que los jueces decreten de oficio la invalidez del acto administrativo y la otra vinculada a la necesidad de alegar y probar su ilegitimidad.

En opinión de Cassagne las consecuencias citadas no poseen vinculación alguna con la presunción de legitimidad del acto administrativo dado que, la prohibición para los jueces de dictar la invalidez del acto administrativo carece de todo sustento dentro de nuestro régimen constitucional basado expresamente en el principio de separación de poderes y en el sistema judicialista de control de los actos administrativos.

En este sentido es clara la doctrina de la Suprema Magistratura: *...es elemental a nuestra organización constitucional la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora, uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial...* (“Municipalidad de la Capital c/ Elortondo”, Fallos: 33:162, año 1888).

A su vez, en cuanto a la otra consecuencia – necesidad de alegar y probar la ilegitimidad del acto administrativo-, considera el citado autor, que la exigencia de alegar la ilegitimidad no implica una derivación de la presunción de legitimidad; y el requisito de la prueba dependerá de cada caso, dado que si se trata de una cuestión de puro derecho la que se somete a juzgamiento, no requerirá prueba alguna bastando la mera indicación de las normas violadas.

Señala Cassagne que dentro de las prerrogativas “hacia afuera” de que dispone la Administración, uno de los pilares de nuestro régimen administrativo es la

⁴⁴ Fallos 190:142 “Los Lagos”.

denominada presunción de legitimidad por la cual se supone que éste ha sido dictado en armonía con el ordenamiento jurídico⁴⁵.

Este autor opina que el fundamento de la presunción de legitimidad de los actos administrativos se halla en la presunción de validez que acompaña a todos los actos estatales dado que, de lo contrario éstos serían directamente cuestionables, a pesar de su legitimidad, y ello obstaculizaría el cumplimiento de los fines públicos, anteponiendo un interés individual sobre un interés colectivo o social.

En efecto, en aras del interés público se reconoce la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios, que acarrea la ejecutoriedad y, eventualmente, la ejecutividad de ellos⁴⁶. Pero de ello, no se puede desprender en forma dogmática, que sea imposible el dictado de una medida provisional a su respecto, ni tampoco que se deban extremar los criterios de admisibilidad, al extremo de exigirse un juicio de certeza sobre el derecho invocado y no su mera verosimilitud, elemento propio de las medidas precautorias.

La presunción de legitimidad de los actos administrativos no puede negar la posibilidad de la tutela cautelar en tanto exista sobre éstos un control jurisdiccional que fije la legitimidad definitiva. Por el contrario, en estos casos la tutela cautelar elimina el riesgo de que tal presunción produzca el efecto perverso de convertir, en vano, el control jurisdiccional⁴⁷.

Tal como lo expresa Barra⁴⁸ el principio de la ejecutoriedad de los actos estatales no significa que las decisiones de la Administración queden fuera del orden jurídico o puedan producir sus efectos con irracionalidad o antifuncionalidad manifiesta.

⁴⁵ Cassagne, Juan C., "Derecho Administrativo", 6ª. Edic. actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, Tomo 2, p.230.

⁴⁶ Monti, Laura M. - Vieito Ferreiro, A. Mabel, obra citada en nota 5.

⁴⁷ Spisso, Rodolfo, "Acciones y Recursos en Materia Tributaria", p. 54, Lexis-Nexis.

⁴⁸ Barra, Rodolfo, "Efectividad de la tutela judicial frente a la Administración", ED 107-421.

No es ocioso remarcar que, tal presunción no es óbice para que la misma ceda ante la existencia de vicios manifiestos del acto que produzcan su suspensión, o bien ante la aplicación de medidas cautelares contra éstos.

3.5.1. Límites constitucionales al privilegio de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo.

Entendemos que el poder exorbitante de la Administración se justifica en sus orígenes por la necesidad de consolidación del Derecho Administrativo. Logrado este objetivo con el paso del tiempo y solidificada la estructura de este ordenamiento, la consideración de las garantías individuales deberían comenzar a tomar un rol de importancia atento a los derechos fundamentales que se derivan de la Constitución Nacional, entre ellos el derecho a una tutela judicial efectiva.

En España la regla general que preside el sistema de medidas cautelares ya no es la no suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos, o la no adopción de otras medidas provisionales que puedan afectar a tal ejecutividad. Precisamente la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁴⁹, regula tal privilegio, pero el Tribunal Constitucional⁵⁰ se encargó de indicar que del derecho a la tutela judicial efectiva se deriva que cualquier norma que prohíba con carácter general la suspensión de los actos administrativos vulnerará el artículo 24.1 de la CE que tutela el derecho citado.

A partir de ello, el legislador en la exposición de motivos de la nueva ley de la jurisdicción contencioso-administrativa del año 1998 dice que “se parte de la base de que la justicia cautelar forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, tal como tiene declarado la jurisprudencia más reciente, por lo que *la adopción de medidas*

⁴⁹ Ley del 26 de noviembre de 1992, modificada por Ley 4/1999 del 13 de enero.

⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 6/6/1984: “El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste con la información y contradicción que se menester resuelva su suspensión”. Posteriormente este Tribunal en la sentencia del 17/12/1992, señaló que la prerrogativa de la ejecutividad – de los actos administrativos – no puede desplegarse libre de todo control jurisdiccional y debe el legislador, por ello, articular en uso de su libertad de configuración las medidas cautelares que han posible el control que la Constitución exige.

provisionales que permitan asegurar el resultado del proceso no debe contemplarse como una excepción, sino como facultad que el órgano judicial puede ejercitar siempre que resulte necesario” (la cursiva es nuestra).

De esta forma no hay una solución *a priori*, sino que en cada caso concreto se ponderará en qué medida la ejecución o la no ejecución puede afectar tanto a los intereses particulares como a los intereses generales.

En nuestro régimen legal el derecho a la tutela judicial efectiva además de estar reconocido en el artículo 18 de la CN, se encuentra consagrado a través de distintos tratados aprobados por nuestro país.

Así por ejemplo en el artículo XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre⁵¹ se establece que *“Toda persona puede concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia la ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”*.

Por su parte, el Capítulo II que regula los Derechos Civiles y Políticos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁵² dispone en su artículo 25 (Protección judicial): *“1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de funciones oficiales”*.

De lo expuesto se desprende, que el principio de la ejecutoriedad del acto administrativo sin ningún tipo de contrapeso que preserve garantías tuteladas constitucionalmente, resulta contrario a nuestro sistema constitucional por violentar el principio de tutela judicial efectiva en él instaurado.

⁵¹ Aprobada por la Novena Conferencia Internacional Americana, en Bogotá, Colombia, 1948.

⁵² Aprobada por nuestro país a través de la ley 23.054 y suscripta en San José de Costa Rica el 22 de Noviembre de 1969.

En este sentido Spisso⁵³ señala que en un Estado de Derecho en el que las personas no son súbditos, deviene inadmisibile la obligación de pagar una deuda fiscal determinada por la Administración 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 fiscal.

A modo de síntesis del presente apartado podemos decir que, tal como se ha expuesto, el derecho tributario posee una serie de prerrogativas que han sido establecidas en orden a la consecución del bien común y fundadas en el propósito de asegurar el eficaz funcionamiento del Estado. Pero un derecho que se basa en forma exclusiva en prerrogativas deviene incompatible con un Estado de derecho en el cual también se deben tutelar los derechos de los individuos.

De ahí la necesidad de la existencia de garantías en favor de los administrados que permitan establecer un justo equilibrio entre el interés público que tutela el Estado y los derechos de los particulares.

La regla de la igualdad entre las partes, dentro de la relación jurídico-tributaria, permitiría mantener el justo equilibrio que reclama todo Estado de derecho y en el pensamiento de Valdés Costa⁵⁴ esta regla se concreta a través de los siguientes postulados:

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

⁵³ Spisso, Rodolfo, obra citada en nota 44, p. 54.

⁵⁴ Citado por Rodolfo Spisso en la obra referida en la nota 48, p. 50.

en contra del Fisco, como también el dogma de la interpretación restrictiva de las exenciones o beneficios tributarios.

- d. Respetando “el principio de reserva de ley” quedará descalificada la habilitación discrecional a la Administración para fijar las bases de cálculo de los tributos, lo que lleva, de ordinario, a provocar ríspidas desigualdades de trato entre contribuyentes.
- e. La actividad determinativa de la Administración deberá estar sometida a la ley y minuciosamente reglada, ya que los funcionarios, tanto en este caso como al decidir los recursos administrativos que se interpongan, deben actuar valiéndose de la misma técnica de los jueces, más allá de que sus resoluciones no constituyan sentencias que zanjen definitivamente las controversias.
- f. Las prerrogativas discrecionales que se concedan en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el interés general de la regular percepción de la renta pública, deberán estar acompañadas de las correlativas garantías a favor de los contribuyentes, para no desequilibrar la igualdad de las partes.
- g. En la búsqueda de sistemas de control del procedimiento de la administración tributaria se ha desarrollado en la doctrina y jurisprudencia alemanas el principio de “interdicción de la excesividad”, entendiéndose por tal la prohibición de que la ley o la Administración en el ámbito de su discrecionalidad ordene algo que pudiera considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado.
- h. La tutela jurisdiccional efectiva debe conducir a la derogación o atemperamiento de la regla *solve et repete*, en franco retroceso en la doctrina y el derecho comparado y en colisión con el art. 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Ello sin perjuicio de la ejecutoriedad del acto administrativo de determinación con posibilidad de recabar la suspensión de sus efectos en dicha sede o por orden judicial en tanto se acredite *fumus boni iuris* y *periculum in mora*, brindando caución satisfactoria por los importes controvertidos.
- i. Existiendo varios medios posibles y adecuados para alcanzar el fin perseguido, el Estado debe escoger aquel que conlleve las menores consecuencias dañosas para el administrado.

3.5.2. De los requisitos para la suspensión de los actos administrativos.

El artículo 12 de la Ley 19.549 dispone en su segundo párrafo que “(...), la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta”.

De esta forma los presupuestos que habilitan la suspensión del acto administrativo son tres: i) las razones de interés público; ii) para evitar perjuicios graves al interesado y iii) cuando se alegue en forma fundada una nulidad absoluta.

En el primer caso deben existir razones de interés público que habiliten la suspensión del acto, ello no implica para el administrado tener que demostrar la no afectación del interés público. Una razón de interés público puede radicar en el perjuicio que puede derivarse de la ejecutoriedad de un acto administrativo mal fundado y/o motivado.

El segundo presupuesto alude a prevenir perjuicios graves para el administrado y ello no significa que los perjuicios sean de imposible o difícil reparación ulterior, sino sólo graves. Por ejemplo mantener sumas de dinero inmovilizadas y por tanto desafectadas del giro normal del negocio con el consecuente apremio financiero que esto puede generar. Según Cassagne en este caso se debe comparar el daño que provoca la ejecución del acto versus el daño que se ocasiona con su suspensión. Si el primero resulta de mayor trascendencia y gravedad procede la suspensión del acto⁵⁵.

La tercera causal de suspensión está relacionada con un vicio de nulidad absoluta. En relación a esto el artículo 17 de la ley 19.549 dispone que “El acto administrativo afectado de nulidad absoluta se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad aun en sede administrativa. No

⁵⁵ Cassagne, Juan Carlos, “Efectos de la interposición de los recursos y la suspensión de los actos administrativos”, ED, 2/9/93.

obstante, si el acto estuviere firme y consentido y hubiere generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, sólo se podrá impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes mediante declaración judicial de nulidad". La norma no requiere que la nulidad absoluta sea manifiesta, pero si ese fuera el caso el acto administrativo no gozaría de presunción de legitimidad.

El pedido de suspensión impone el deber a la Administración de resolverlo. En el caso que ésta decida rechazarlo o por el contrario no se expida en el plazo de diez días hábiles⁵⁶, el particular queda habilitado para ocurrir ante la instancia judicial, en consecuencia el derecho a requerir la suspensión del acto de intimación de pago determina la inexigibilidad de la obligación hasta tanto se obtenga una resolución judicial sobre el mismo⁵⁷.

3.6. El interés público comprometido.

Tal como se ha visto, del concepto de "interés público" se derivan efectos sustanciales del acto administrativo tales como, la presunción de su legitimidad y su consecuente ejecutoriedad. Y en materia cautelar, este concepto se ha considerado como un tercer criterio de adopción de la medida, que justificaría la denegación de la misma aún cuando concurrieran el *periculum* y el *fumus*.

La jurisprudencia, ha dicho en varias oportunidades que frente al otorgamiento de una medida provisional resulta necesario sopesar la afectación que ésta producirá al interés público comprometido en el acto administrativo sobre el cual recaerá la medida.

En general se utiliza la formula que expresa, que los esquemas de relación que tradicionalmente prevalecen en orden a los recaudos de verosimilitud del derecho y peligro en la demora sufren en materia fiscal algunas modificaciones sustanciales

⁵⁶ Conforme el art. 1, inciso e), ap. 4 de la ley 19.549 que establece que "*Cuando no se hubiere establecido un plazo especial para la realización de trámites, notificaciones y citaciones, cumplimiento de intimaciones y emplazamientos y contestación de traslados, vistas e informes, aquél será de (10) días*".

⁵⁷ Cassagne, Juan Carlos, obra citada en nota 52.

respecto de otros supuestos en que no se encuentra en juego la oportuna percepción de la renta pública. Es que se procura que la medida cautelar no se exhiba como un mero factor de retardo y perturbación en el desarrollo de la política económica del Estado, con menoscabo de los intereses de la comunidad⁵⁸.

Particularmente, la doctrina del Alto Tribunal ha señalado que el régimen de medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez⁵⁹.

Gallegos Fedriani⁶⁰ citando a Cassagne señala que la evaluación antedicha no se funda en norma alguna y que ha aparecido como una muleta procesal creada por los jueces para apoyar el rechazo de medidas cautelares y así favorecer a la Administración.

Tal como lo hemos remarcado en el punto 3.5, la configuración de una nulidad absoluta y manifiesta, a lo cual agregamos la verosimilitud del derecho invocado, no puede ceder frente al "interés público" y se impondría el restablecimiento rápido y efectivo de la legalidad administrativa.

En este sentido, Cassagne entiende que, en cualquier supuesto, aunque la jurisprudencia continuase aferrada a la exigencia de este requisito, su excepcionalidad se impone a la luz de razonables pautas interpretativas: a) la decisión sobre la apreciación de si la medida precautoria afecta o no el interés público corresponde al tribunal, y no a la Administración, en mérito a que esta no puede ser al mismo tiempo juez y parte; b) el interés público a ponderarse no es el del acto en sí mismo, sino el que se conculca con la medida suspensiva, debiendo tratarse – como se ha señalado – de un interés público específico y concreto que exija la ejecución inmediata del acto,

⁵⁸ CNACAF, Sala I, "Nobleza Piccardo S.A.F.C. y F. c. Estado Nacional s. proceso de conocimiento", 31/03/2000, DOCTRINA JUDICIAL 2001-1-18. CNACAF, Sala V, "Mercedez Benz Argentina S.A. - incidente- c. Fisco Nacional (DGI) s. Dirección General Impositiva", 30/06/1998.

⁵⁹ Confr. C.S.J.N., Fallos 313:1420: "Video Cable Comunicaciones c/ Instituto Nacional de Cinematografía". 27-IV-93: "Massalín Particulares S.A. c/ Dirección General Impositiva". 9-XII-93; "Grimback, Daniel Ernesto - Incidente- c/ Fisco Nacional -D.G.I.-. 23-XI-95: "Pérez Cuesta S.A.C.I. c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - prohibición de innovar" del 25 de junio de 1996: Recursos de hecho en autos "Caminito S.A." y "Bonanno Raúl Eduardo c/ Dirección General Impositiva", 18-IV-97").

⁶⁰ Gallegos Fedriani, Pablo O., "Las medidas cautelares contra la Administración Pública", Editorial Ábaco de Rodolfo Desalma, Buenos Aires, 2002, p. 165.

la cual no puede fundarse en un interés público de tipo genérico; c) frente a una ilegalidad manifiesta, no se puede invocar el interés público para denegar la medida precautoria de suspensión de los efectos; d) el interés público no es siempre el interés que persigue la Administración sino el que representa el interés de la comunidad, y e) en la ponderación hay que hacer un balance entre el daño a la comunidad y el que se le ocasiona al demandante de la suspensión⁶¹.

Podemos decir que, una determinación *a priori* de la prevalencia concreta del “interés público” en la concesión de una medida provisional no es lo más adecuado, por el contrario corresponde ponderar las circunstancias específicas de cada caso concreto a efectos de determinar su procedencia. De lo contrario, desde nuestra óptica, se estaría otorgando a la Administración un doble privilegio dado en el primero caso, por el privilegio de la ejecutividad del acto administrativo y en el segundo configurado por la prevalencia del “interés público”.

3.7. La limitación contenida en el art. 195 del CPCCN.

Conforme a lo comentado y como principio general, el órgano jurisdiccional naturalmente tiene amplias facultades para ordenar las medidas provisionales que se juzguen adecuadas para evitar eventuales perjuicios. Dichas facultades son tan amplias que hasta puede apartarse de lo solicitado por el peticionante. Sin embargo tal facultad pareciera que se ha visto cercenada por imperio legal.

El artículo 14 de la Ley 25.453 (B.O. 31/7/2001), conocida como la ley “*de déficit cero*”, sustituyó el texto del artículo 195 por el siguiente: “Las providencias cautelares podrán ser solicitadas antes o después de deducida la demanda, a menos que de la ley resultare que ésta debe entablarse previamente. El escrito deberá expresar el derecho que se pretende asegurar, la medida que se pide, la disposición de la ley en que se funde y el cumplimiento de los requisitos que corresponden, en particular, a la medida requerida. Los jueces no podrán decretar ninguna medida

⁶¹ Cassagne, Juan C., “Las medidas cautelares en el contencioso administrativo”, LL, 28/03/01, p. 1 y ss.

cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias”.

Como surge de la última parte del texto legal, los jueces han quedado impedidos de dictar cualquier tipo de medida provisional que pueda perturbar los recursos propios del Estado. En otras palabras, se les ha vedado cualquier conducta tendiente al dictado de una medida cautelar contra el Estado.

En nuestra opinión, esta disposición sin lugar a dudas altera la eficacia de la tutela judicial efectiva garantizada constitucionalmente y apuntalada por el procedimiento cautelar, irrogando consecuencias negativas para el Estado de derecho, como son el vaciado de contenido de las medidas preventivas que los administrados puedan solicitar y la desmaterialización de la seguridad jurídica.

La doctrina en general se ha pronunciado en forma contraria a este tipo de disposiciones y en particular Bidart Campos⁶² ha señalado: “Por supuesto que la legislación procesal es apta para reglamentar las medidas cautelares, pero cabría afirmar que hay un piso constitucional por debajo del cual no puede descender esa reglamentación. Para no ocurrir en detallismos, nos limitamos a proponer con muy honda convicción personal dos aspectos: a) los jueces están habilitados para deparar una medida cautelar que resulta idónea en un proceso, aunque la ley no la tenga prevista; b) la ley no puede, sin pecar de inconstitucionalidad, impedir o prohibir a los jueces que arbitren cuanta medida cautelar se les torne eficaz para cumplir con su deber constitucional de deparar, según las circunstancias de cada caso, todo lo que demanda la tutela judicial eficaz en cada proceso(...)”.

Por su parte Spisso⁶³ señaló que “la directiva dirigida a los jueces prohibiéndoles adoptar medidas cautelares que afecten, obstaculicen o comprometan los recursos del Estado resulta notoriamente inconstitucional. Si los jueces, en su calidad de guardianes de la Constitución, se hallan investidos de la facultad de

⁶² Bidart Campos, Germán J., “La prohibición de las medidas cautelares es inconstitucional”, LL, diario del 28/08/01.

⁶³ Spisso, Rodolfo, obra citada en nota 44, p. 62.

desaplicar los actos de los otros poderes, en ejercicio del control negativo de constitucionalidad, resulta inconstitucional la norma que les prohíbe la consumación de perjuicios innecesarios”.

No obstante la prohibición legal señalada a los jueces, con fecha 19/9/2001 la Cámara Nacional Contencioso Administrativa Federal, Sala V, en autos “*Frigorífico Morrone SA y Otros c/AFIP DGI-RESOL 292/00 a 308/00 s/Medida Cautelar (Autónoma)*” dictó una medida cautelar suspensiva de los actos administrativos solicitada en un recurso de apelación interpuesto ante la AFIP-DGI, en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la Ley 11.683 (LPT).

Para así resolver, los jueces de la Sala V, señalaron en los párrafo segundo, tercero y cuarto del Considerando III:

“(...) la medida pretendida, la cual, por lo demás, no es impedida por lo dispuesto en el art. 14 de la ley 25.453, modificatorio del art. 195 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en tanto, en armonía con los principios de separación de poderes, igualdad procesal de las partes en el proceso y tutela judicial efectiva, la restricción normativa dirigida a los jueces allí impuesta no puede aplicarse de manera absoluta, por cuanto: Cada uno de los tres altos Poderes que forman el Gobierno de la Nación, aplica e interpreta la Constitución por sí misma, cuando ejercita las facultades que ella les confiere respectivamente” (Fallos 53:431; conf. también Gamboa, Ramón Alberto, “La Ley”, supl. diario del 22/8/01, en lo que aquí interesa págs. 3/4, cap. VIII, ptos. 7, 8 y 10).

Tampoco puede considerarse, ante las circunstancias apuntadas, que se afecten las rentas públicas o el funcionamiento regular del Estado ante una medida precautoria de vigencia limitada, cuya durabilidad dependerá de la prontitud con que el ente recaudador resuelva el recurso administrativo interpuesto y que no debería corresponderse con el prolongado lapso que demoró la resolución (7/12/00) a los requerimientos de pago de los reintegros reclamados por la actora.

Si bien es cierto que como lo tiene señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 313:1420: “Los jueces tienen el deber de contribuir a la eliminación o en todo caso a la aminoración del gravísimo perjuicio social causado por la legítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, también lo es que dicho deber debe ejercerse sin menoscabo de los derechos constitucionales de los contribuyentes, habida cuenta la naturaleza igualitaria de la relación jurídica tributaria (D. JARACH, “El hecho imponible”, 1996, pág. 57)”.

En primer lugar y como cuestión previa, para definir la operatividad de la restricción impuesta, el fallo destaca los principios de separación de poderes, igualdad procesal de las partes en el proceso y tutela judicial efectiva. Este es el marco jurídico dentro del cual va a analizar el alcance de la limitación que dispone el art. 195, para luego en un *iter* argumental simple y fundado señalar las razones que convalidan que los efectos de la norma no son absolutos.

La importancia de esta jurisprudencia es trascendental, dado que no torna inoperativa a la norma legal sino que la pondera a la luz de los hechos llevados a juzgamiento, para decidir que en el caso planteado de aplicarse en forma estricta la limitante establecida, se violaría el derecho a la tutela judicial efectiva invocado.

4. A modo de propuesta y conclusión.

Motivó la elaboración del presente trabajo, el criterio restrictivo imperante en materia de aceptación de medidas cautelares contra la Administración Federal de Ingresos Públicos. A poco de iniciar el estudio de la cuestión, advertimos que el principio de la tutela judicial efectiva, como garantía de los administrados, se encuentra regulado en nuestra Constitución Nacional y ello nos llevó a tratar de ver cuál o cuáles eran las razones que fundaban la negativa jurisprudencial. De diversas sentencias surge:

- Que en general se aplican afirmaciones dogmáticas relativas a la improcedencia de la medida solicitada, sin entrar en el análisis de las circunstancias de hecho que motivan la petición de la medida provisional (esto es así tanto para concederlas como para negarlas Confr. *“Teyma Abengoa S.A. c/Salta, Provincia de s/inconstitucionalidad”*, CSJN,18/07/02);
- Que se destaca como doctrina la procedencia de la medida solicitada en tanto concurran la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora, pero se aclara que la innovativa es una decisión excepcional que configura un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa (conf. Fallos: 316:1883; *“Bulacio Malmierca, Juan Carlos y otros c/Banco de la Nación Argentina”*, 24/08/93).
- Que la necesidad de mayor prudencia deriva de la presunción de validez de los actos de los poderes públicos y de la consideración del interés público en juego (Conf. Doctrina Fallos: 310:1928 y sus citas);
- Que la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado (Conf. Fallos: 312:1010 y sus citas) y que el régimen de medidas cautelares de tal naturaleza en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez (Fallos: 313:1420);

Como se desprende de lo expuesto, no obstante la vigencia del principio de la tutela judicial efectiva, en nuestro país el rango de aceptabilidad de las medidas provisionales en materia tributaria es bastante acotado. Sin embargo, del estudio realizado hemos podido advertir que en la doctrina y jurisprudencia europea las medidas cautelares forman parte del “derecho a la tutela judicial efectiva”, y como tales garantizan la plena eficacia de las decisiones judiciales sobre el fondo de las cuestiones, de forma tal de evitar una tutela meramente formal.

Esto nos lleva a pensar que, a la hora de decidir respecto de la petición cautelar planteada por los contribuyentes, resulta de gran importancia a efectos de adoptar un decisorio que se ajuste a un Estado de derecho, tener en cuenta aspectos tales como:

- Los actos de la Administración gozan de una presunción de legitimidad que no es discutible excepto que se plantee la ilegitimidad del acto;
- En nuestra opinión, en ciertas ocasiones, la Administración se manifiesta a través de actos cuyas causas son dudosas o inexistentes, o no se encuentran debidamente motivados;
- Si bien los contribuyentes gozan en sede administrativa del derecho de defensa, en muchas oportunidades es difícil para la Administración desarrollar el proceso contencioso administrativo ejerciendo una verdadera función jurisdiccional y ello es así, debido a que ésta debe ejercer un doble “rol”, el de juez y parte;
- De ahí que en la mayoría de los casos las apelaciones o recursos contra los actos administrativos no prosperen y por tanto éstos resulten confirmados a pesar de carecer de elementos determinantes de los mismos;
- Frente a esto asiste al administrado el derecho de ocurrir ante la justicia pero ello no detiene la fuerza ejecutoria del acto.

Es en esta instancia donde el instituto cautelar aparece como el instrumento que permite materializar el principio de la tutela judicial efectiva, de forma tal que la

necesidad del proceso para obtener la razón no se convierta en un daño para el que tiene la razón.

Para concretar este precepto, de lo que hemos analizado surge:

- La importancia de la valoración de cada caso en concreto, atendiendo a sus particularidades, se evidencia como un elemento fundamental para impedir los abusos que puedan derivarse del privilegio de ejecutividad de los actos administrativos.
- La presunción de legitimidad de las leyes y de los actos administrativos puede ceder frente al *fumus boni iuris* exhibido por el administrado.
- La larga duración de los procesos demanda a fin de preservar una situación de equilibrio de intereses entre la Administración y el particular, el análisis de la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos a la luz de la apariencia de un buen derecho.
- De la jurisprudencia europea comentada se desprende que la apariencia de buen derecho constituye un elemento definitorio a efectos de la suspensión del acto administrativo.
- El Tribunal de Justicia ha remarcado que la clave de las medidas cautelares es la ponderación de intereses. No caben soluciones apriorísticas, tanto la Administración como el ciudadano se encuentran en pie de igualdad, el interés general no se impone por sí mismo, sino que se demanda un análisis de todas las circunstancias para alcanzar la solución correcta
- El perjuicio que puede irrogar la suspensión del acto administrativo debe ser evaluado a la luz del principio de la tutela judicial efectiva.
- Que el Fisco pueda exigir el cumplimiento de los actos administrativos mientras se sustancia el debido control judicial de los mismos no se compadece con el principio de la tutela judicial efectiva de los derechos. De ahí que la suspensión de la ejecución de los actos administrativos constituye un medio idóneo a estos efectos.

De ahí que, sería propicio a nuestro modo de ver, que a través de la jurisprudencia se fueran perfilando los parámetros o lineamientos que fijen, sin que esto implique un adelanto de la resolución de fondo, las condiciones de procedencia de las medidas cautelares en materia tributaria, para que en un futuro no tan lejano el legislador se haga eco de una doctrina que inexorablemente tiene que tender a ponderar, bajo una razonamiento circunstanciado de los hechos, a la vigencia de ambos intereses.

No escapa a nuestra propuesta que las condiciones generales de procedencia ya se encuentran reguladas en la norma de fondo. A lo que estamos apuntando es a esa necesaria doctrina judicial que materialice con mayor realidad, y no bajo formulas dogmáticas, el contenido de la apariencia de buen derecho y del peligro en la demora, de forma tal que se logre colocar en un pié de igualdad a la Administración y al administrado en el particular ámbito del derecho tributario.

En la doctrina y jurisprudencia comparada este ha sido el camino recorrido y por su puesto que no ha llegado a su fin. Sin embargo los distintos mecanismos examinados evidencian como a través de la ley o a través de la jurisprudencia, el peso absoluto de la Administración en una decisión provisional se está relativizando.

Nuestra propuesta no propicia la precarización de la situación de la Administración sino una ponderación más real de la situación planteada por los contribuyentes en cada caso concreto.

5. Bibliografía

Barra, Rodolfo, *"Efectividad de la tutela judicial frente a la Administración"*, El Derecho.

Bidart Campos, Germán J., *"La prohibición de las medidas cautelares es inconstitucional"*, La Ley, diario del 28/08/01.

Calamandrei, P., *"Introduzione allo studio sistematico dei procedimenti cautelari"*, Cedam, Padova, 1936.

Calamandrei, Piero, *"Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares"*, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945.

Cassagne, Juan C., *"Las medidas cautelares en el contencioso administrativo"*, La Ley, 28/03/01.

Cassagne, Juan C., *"Derecho Administrativo"*, 6ª. Edic. actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.

Cassagne, Juan Carlos, *"Efectos de la interposición de los recursos y la suspensión de los actos administrativos"*, El Derechi, 2/9/93.

Chinchilla Marin, Carmen, *"La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa"*, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1991.

De la Sierra, Susana, *"Tutela Cautelar Contencioso-Administrativa y Derecho Europeo"*, Ed. Aranzadi S.A., 2004.

Diez, Manuel M., *"Derecho Procesal Administrativo"* Texto ampliado, corregido y actualizado a 1996, Editorial Plus Ultra, 1996.

Diez, Manuel M., *"Manual de Derecho Administrativo"*, 4ª. Edic., Editorial Plus Ultra, 1985.

Frier, P. L., *"Un inconnu: le vrai référé"*, en Act. Juridique, 1980.

Gallegos Fedriani, Pablo O., *"Las medidas cautelares contra la Administración Pública"*, Editorial Ábaco de Rodolfo Desalma, Buenos Aires, 2002.

García de Enterría, Eduardo, *"La batalla por las medidas cautelares"*, Editorial Thomson Civitas, 3º Edición.

Martín-Retortillo Gonzalez, C., *"Suspensión de los actos administrativos por los tribunales de lo contencioso"*, Montecorvo, Madrid, 1963.

Monti, Laura M. - Vieito Ferreiro, A. Mabel, *"Las medidas cautelares en materia tributaria"*, La Ley, 1998-F.

Notari, A., *“I Giudici amministrativi non si rassegnano ad accettare i limiti imposti dal legislatore al loro potere cautelare”*, en Foro Administrativo, 1980.

Ortells Ramos, M., *“Las medidas cautelares”*, La Ley, Madrid 2000.

Palacio, Lino E., *“Manual de Derecho Procesal Civil”*, 10ª. Edic. actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993.

Paleologo, G., *“Esecutorietà delle sentenze dei T.A.R., ed appellabilità dello loro ordinanze cautelari”*, en Foro Administrativo, 1975.

Podetti, Ramiro, *“Tratado de las medidas cautelares”*, Ediar, Buenos Aires, 1995.

Spisso, Rodolfo, *“Acciones y Recursos en Materia Tributaria”*, Lexis-Nexis.

[Sitio de Internet del Tribunal de Justicia: <http://www.curia.eu.int>]