

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Solve et repete

Trabajo Final Integrador

Autor: Nicolás Federico Delarocca

DNI: 35.621.248

Correo electrónico: n.delarocca@gmail.com

Profesora: Sara D. Telias

DICIEMBRE 2018

Resumen ejecutivo

El origen del instituto *Solve et repete* se remonta al derecho romano, en tiempos de la República, donde el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, convirtiendo a los contribuyentes en actores para llegar a la declaración de ilegitimidad de la *pignoris causa* otorgada a los publicanos. Más adelante en el tiempo, reaparece en el art. 6° de la ley italiana de 1865, sobre contencioso administrativo, y a partir de allí, se hace presente en la legislación de algunas otras naciones, entre ellas la República Argentina. En nuestro país la regla del *Solve et repete* comienza a constituirse a partir de una elaboración jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, creándose a lo largo de los años la jurisprudencia y doctrina que estableció su campo de aplicación, así como los supuestos excepcionales a la regla.

Se analizará el funcionamiento de este instituto en el sistema tributario argentino, más específicamente con respecto al rol de este en procesos contenciosos tributarios originados en litigios por impuestos nacionales y recursos de la seguridad social. Asimismo, quedará sujeta a análisis la fundamentación del *Solve et repete*, que permitirá su análisis en cuestiones de derecho administrativo o procesal, de noción jurídica, o su mera finalidad política y económica, así como el requisito de admisibilidad en las vías recursivas. En tal sentido, se describirá la aplicación del instituto en otros sistemas tributarios a nivel internacional con el objetivo de proponer una acción superadora.

Complementariamente se trata de una cuestión de mucha actualidad en nuestro país, ya que nos encontramos en una situación de permanente anhelo por el incremento de la recaudación (ingresos del Estado) que permitan sobrellevar la actual situación socio-económica. Será que el objetivo buscado por esta regla es evitar que los ciudadanos por vía judicial obstaculicen la recaudación del Estado con medidas dilatorias que retrasen el cumplimiento de su obligación tributaria. Si así lo fuere, no habrá que desatender las garantías constitucionales que esgrime nuestra Constitución Nacional en su texto atendiendo al debido proceso y la defensa en juicio.

Palabras clave: finanzas públicas, sistema tributario, derecho tributario (H2).

Índice

	N.º Pág.
Introducción	3
Desarrollo	4
1. Estado: funciones y recursos	4
A. Funciones y necesidades	4
B. Recursos	5
2. Instituto <i>solve et repete</i>	6
A. Concepto	6
B. Origen y fundamento	8
C. Marco normativo en el orden nacional	9
D. Teorías doctrinarias sobre su naturaleza	11
E. Análisis constitucional	13
I. Garantías constitucionales relacionadas	13
II. La reforma constitucional y los pactos internacionales	15
III. Tutela judicial	17
IV. Igualdad	19
F. Intimaciones de pago	21
I. Naturaleza del acto administrativo	21
II. Presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria	22
G. Impuestos nacionales	26
H. Recursos de la Seguridad Social	30
I. Impugnación y recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social	30
II. Aplicación y atenuación del <i>solve et repete</i>	32
I. Multas	38
J. Derecho comparado	39
Conclusiones	43
Jurisprudencia y referencias bibliográficas	46
1. Jurisprudencia	46
2. Referencias bibliográficas	48

Introducción

La regla del *solve et repete* vigente en la legislación positiva argentina en materia tributaria ha generado múltiples debates en la doctrina y una extensa jurisprudencia. A partir de la incorporación de los tratados internacionales de derechos humanos a nuestra Constitución Nacional en la reforma del año 1994 la crisis de la regla citada se hace más evidente al existir referencias concretas en dichos instrumentos de la posibilidad de ser oído por un juez por cualquier causa, entre las cuales se menciona, expresamente, a las fiscales.

De este modo la regla del *solve et repete* a pesar de enfrentarse abiertamente con la garantía constitucional de defensa en juicio no ha sido derogada en el ordenamiento positivo argentino y la jurisprudencia, salvo raras excepciones, ha reafirmado su vigencia pero admitiendo cada vez más excepciones al principio general en los casos concretos. En tal estado de cosas la inseguridad jurídica que se provoca sobre la efectiva vigencia de la regla amerita realizar un estudio más profundo de la institución dentro del marco general de las garantías establecidas en nuestra Constitución Nacional.

Con respecto al análisis de este instituto, nos encontraremos que la doctrina está muy dividida en cuanto a su aplicación, como así también con relación al fundamento del mismo, y que caben contra éste distintos planteos de inconstitucionalidad. Por último, se abordará un enfoque más detallado del instituto en la particular órbita jurisprudencial de la Cámara Federal de la Seguridad Social.

Por tal razón el objetivo general del presente trabajo es determinar si el principio o regla *solve et repete* es una institución compatible con el ordenamiento constitucional nacional vigente. Este es un tema que trae aparejadas consecuencias económicas y jurídicas sustanciales, tanto para el Estado como para los ciudadanos, y complementariamente se trata de una cuestión de mucha actualidad en nuestro país, ya que nos encontramos en una situación de búsqueda de mayor recaudación para poder sobrellevar la actual situación económica y social.

Desarrollo

1. Estado: funciones y recursos

A. Funciones y necesidades

El Estado es el responsable de satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos, ya sea en cuanto a bienes o servicios que no se encuentran cubiertos por el ámbito privado, o que si lo están, la cantidad suministrada es insuficiente. Algunos de ellos son: educación, salud, seguridad, defensa, entre otros. Dichas actividades implican la erogación de gastos tendientes a velar por los derechos y garantías de los ciudadanos que se encuentran bajo su órbita, y el conjunto de estos gastos del Estado se denomina "Gasto Público". Sin embargo, el Estado debe indefectiblemente obtener recursos que le permitan afrontar los gastos generados como consecuencia del ejercicio de sus funciones, y para ello cuenta con tres alternativas: emisión monetaria, empréstito y tributos. Haremos especial hincapié en esta última fuente de recursos cuyo sustento deviene de su poder coercitivo, es decir, de la capacidad que tiene el Estado de imponer el pago de determinados tributos a sus ciudadanos.

El Estado debe asegurarse el normal desarrollo de sus funciones como garantizador de los derechos y garantías de los individuos. Para ello debe afrontar gastos y por consiguiente, debe contar con los recursos que le permitan hacerlo. El tributo es la fuente donde centraremos la atención a los efectos del presente trabajo. Visto que la formación del Estado es anterior a la existencia del individuo, y considerando que este último es acreedor de derechos esenciales inherentes a su naturaleza, los tributos impuestos deben respetar ciertos principios que impiden el abuso del poder mencionado anteriormente. Dichos principios actúan como limitadores u orientadores de las decisiones del Estado, respecto a la sanción de determinados impuestos como fuente de recursos, se encuentran en la Constitución Nacional de nuestro país y son postulados generalmente aceptados por todos los ciudadanos, tendientes a garantizar sus derechos y garantías constitucionales.

En términos de recursos públicos, ya se ha dicho que el dinero es el nervio del progreso y del engrandecimiento, es el alma de la paz y el orden, como es el agente

soberano de la guerra. Crear un gobierno y no darle rentas, es crear un nombre, no un poder (Alberdi, 1988).

B. Recursos

El tributo es una fuente que proviene del ejercicio del poder coercitivo del Estado por sobre sus habitantes y consiste en una transferencia de fondos desde el ámbito privado hacia el ámbito público con la finalidad de financiar las actividades que suponen otorgar un mayor bienestar a la sociedad en su conjunto. Profundiza Giuliani Fonrouge (2004) indicando que el tributo es: “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público” (pág. 249). Si bien traen aparejados una imposición sobre los contribuyentes, denominada “Presión Fiscal”, la misma puede ser atenuada dependiendo de la configuración que se le haya impuesto al impuesto, tasa o contribución.

Los impuestos en general cumplen ambas funciones: procuran fondos y reducen el consumo privado y los gastos de inversión (...). La gente siempre considera los impuestos como un mal necesario, que deben aceptar para tener los servicios gubernamentales deseados sin recurrir a métodos de financiación aún menos aceptables (Due & Friedlaender, 1990, pág. 267).

Es por ello también que es de suma importancia que los tributos respeten los principios del derecho tributario para ser considerados constitucionales, es decir, para ser aplicables. Si bien definimos tres fuentes de recursos para el Estado, por una cuestión de naturaleza, la fuente más razonable es la de ejercer el poder de imperio por medio de la imposición de tributos.

La República Argentina no posee un código impositivo. Las distintas categorías de impuestos se encuentran reguladas por leyes separadas, que se reforman con frecuencia. El Gobierno Federal lleva a cabo la recaudación de contribuciones en relación con el impuesto a las ganancias, el impuesto sobre los bienes personales, el impuesto al valor agregado y los impuestos indirectos en todo el territorio de la Nación y coparticipa a cada provincia de tales contribuciones, conforme a un acuerdo previo. Además, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y la mayoría de las provincias celebraron un convenio cuyo objeto es evitar la doble o múltiple imposición de Impuesto a los Ingresos Brutos a las

empresas con actividades en más de una jurisdicción. Las leyes y ordenanzas tributarias se complementan con las regulaciones tributarias emitidas por el Poder Ejecutivo.

Si bien los tributos son recaudados por el Estado, su recaudación no se encuentra asegurada por la sola existencia de la ley. Ello atento a que la misma queda supeditada al procedimiento fiscal aplicable, bajo el cual los contribuyentes poseen la oportunidad de discutir la legalidad de una determinación tributaria o previsional realizada por el fisco.

A raíz de ello, se ha invocado la necesidad de asegurar la normal y regular percepción de los recursos públicos como fundamento legitimador a través del establecimiento de un instituto llamado: *solve et repete*. Dino Jarach (1998) considera que este instituto "constituye un medio peculiar de tutela del crédito tributario del Estado" (pág 241). En el ámbito de la tributación nacional al que esta direccionado el presente trabajo de investigación, al salir de la esfera administrativa y apelarse al Tribunal Fiscal de la Nación, el recurso del contribuyente mantiene los efectos suspensivos de las consecuencias del acto administrativo. En tal sentido, cuando se agota dicha instancia y se apela a la siguiente, ese acto pasa a ser obligatorio y exigible al concederse el recurso solo con efectos devolutivos. Si bien ello actúa como regla general, también debe considerarse la excepción respecto de aquellos tributos de la Seguridad Social donde se requiere el pago previo incluso para acceder a la primera instancia del litigio.

Cabe resaltar que actualmente, la Nación admite discusión sin pago ante una interposición de fianza (póliza de seguro de caución) que asegure los fondos a favor del fisco en caso que el contribuyente pierda el litigio. Asimismo, queda abierta la posibilidad de discusión sin pago previo ante la solicitud de medida cautelar aceptada por el juez interviniente.

2. Solve et repete

A. Concepto

El principio *solve et repete* es entendido en general como aquel en virtud del cual se exige el pago previo de la obligación tributaria, de las sanciones pecuniarias o de cualquier otra obligación de pago derivada de la ejecución de un acto administrativo, como condición para la revisión en vía administrativa o en vía jurisdiccional del acto administrativo que da origen a dichas obligaciones de pago. El Dr. Christensen (1996), ha

dicho que este instituto representa "la exigencia, que impone el Estado, del previo pago de la obligación como *conditio sine qua non* para poder impugnar judicialmente una determinación previsional o impositiva, hecha en forma administrativa por el Fisco" (pág. 1189).

La doctrina científica califica el principio *solve et repete* como atentatorio al principio de seguridad jurídica, carente de fundamento técnico y científico, contrario al principio de igualdad y discriminador en perjuicio de los económicamente débiles, por cuanto que constituye un verdadero caso de denegación de justicia. Es así que lo ha interpretado Spisso (2005) al decir que el pago previo constituye un presupuesto procesal de la acción de conocimiento, que no se encuentra consagrado en la Constitución Nacional (pág. 64)¹.

Se han esbozado varias definiciones con respecto al concepto de este instituto, como la pronunciada por el catedrático español Garrido Falla (2006), quien indica que la regla *solve et repete*, en su formulación más rígida, significa que la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute. Este autor no hace solo referencia al aspecto tributario, sino a cualquier crédito a favor del Estado.

Según Villegas (2005) la regla *solve et repete* significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo". Por otro lado, Billardi (2006) explica que la doctrina en general ha caracterizado a la figura como el principio en virtud del cual no es admisible controvertir la pretensión tributaria (o un crédito del Estado, en su acepción más amplia) en sede judicial sin el previo pago de ella. La aplicación de dicha regla determina una inversión del proceso de conocimiento, por el cual se impone el pago del tributo antes que se decida si éste es pertinente, invirtiendo así las habituales normas del proceso que hacen preceder el juicio de ejecución.

Es menester recordar lo indicado por Jarach (1996), quien dice que resulta posible definir a este principio como aquel en virtud del cual no es posible controvertir judicialmente los tributos o multas sin previo pago de los mismos. Ello importa supeditar

¹ Profundiza también en relación al tema Villegas (2005).

la acción ante instancias superiores o, en particular, ante la justicia, contra el acto administrativo de determinación del impuesto, a la previa satisfacción del monto del gravamen. Asimismo, Spisso (2016) ha interpretado que el *solve et repete* o pago previo, constituye un presupuesto procesal de la acción de conocimiento, que no se encuentra consagrado en la Constitución Nacional.

B. Origen y fundamento

El origen de este instituto se remonta al derecho romano, en tiempos de la República, donde el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, convirtiendo a los contribuyentes en actores para llegar a la declaración de ilegitimidad de la *pignoris causa* otorgada a los publicanos. Más adelante en el tiempo, reaparece en el artículo 6° de la ley italiana de 1865, sobre contencioso administrativo, y a partir de allí, se hace presente en la legislación de algunas otras naciones, entre ellas la República Argentina.

En nuestro país la regla del *solve et repete* comienza a constituirse a partir de una elaboración jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual fue creando a lo largo de los años la jurisprudencia y doctrina que estableció su campo de aplicación y también los supuestos excepcionales a la regla. Como por ejemplo en determinados casos en los cuales se pronunció con respecto a impuestos provinciales.

Uno de ellos fue “Procurador Fiscal de la provincia de San Juan c/la Sucursal del Bco. Nacional sobre cobro de impuestos. Incidente sobre competencia” (1876)², en el cual expresó: “No hay otro medio de llegar a la justicia nacional cuando se alega que el impuesto es inconstitucional, que apelar en última instancia por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), o poner demanda contra la provincia, después de pagar el impuesto, con las reservas convenientes”. Y en “Don Baldomero Martínez c/Municipalidad de la Plata por pagos de impuestos indebidos sobre competencia” (1899)³, manifestó: “Los contribuyentes no pueden sustraerse de la acción administrativa ni de la jurisdicción de los jueces locales encargados de hacer efectivo dicho impuesto, y sólo pagando éste con la

² Fallo CSJN (17:207).

³ Fallo CSJN (79:17).

correspondiente protesta, pueden ocurrir a los jueces de su fuero para pedir la devolución de lo indebidamente pagado".

Los fundamentos dados en los fallos de la CSJN para la aplicación de este principio se basan en la finalidad de evitar que los cuestionamientos judiciales en materia de impuestos provinciales creen una complicación a las facultades recaudatorias de estos fiscos, ya que implicaría una intromisión en sus potestades. La Corte, no esgrimió en sus fallos razones de orden jurídico para la aplicación del *solve et repete*, por el contrario, lo que hizo fue alegar razones de orden práctico administrativo.

Con respecto a gravámenes federales, en igual sentido, la CSJN, se ha pronunciado en la causa "Fisco Nacional c/ La Sociedad Córdoba del Tucumán s/ cobro de impuestos" (1905)⁴, sentencia en la que abordó las disposiciones de la ley que reglamentaba la recaudación de los impuestos internos, dejando establecido que a los fines de la utilización de la vía de apremio servía de suficiente título de deuda, la respectiva boleta expedida por la oficina recaudadora, agregando que no eran admisibles otras excepciones que las de pago o prescripción, ya que si fuera permitido a los contribuyentes eludir o diferir el ingreso del gravamen trabando la percepción inmediata de la renta mediante recursos judiciales con variadas defensas, se comprometería el funcionamiento regular de la Administración.

C. Marco normativo en el orden nacional

La Ley N.º 11.683 dio vida al principio del *solve et repete* en nuestra legislación positiva. Más tarde con la sanción de la Ley N.º 15.265, se restó un poco de rigor al mismo, con la creación del Tribunal Fiscal de la Nación. Conforme nos señala Rodolfo Spisso (2016), en la Ley N.º 11.683, la exigencia del pago previo viene establecida para aquellos que opten por la acción de repetición en lugar del recurso de apelación ante el TFN (artículo 76). El artículo 194 de esta ley no condiciona la procedencia del recurso de revisión y apelación limitada ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal contra las decisiones del Tribunal Fiscal al previo pago del impuesto y sus accesorios, sino que, al concederle al solo efecto devolutivo, le permite al Fisco promover la pertinente ejecución.

⁴ Fallo CSJN (101:175).

Con respecto a la fundamentación del *solve et repete* se podría entender que esta no se encuentra en cuestiones de derecho administrativo o procesal, como tampoco en una noción exclusivamente jurídica sino que simplemente tiene una finalidad política y económica que es la que lo termina justificando, en concordancia con ello, es que entiendo pertinente transcribir aquella opinión que Giuliani Fonrouge (1990) concibe como la más cercana a la realidad de esta regla, y es la de Griziotti, quien expresa que es una institución autónoma del derecho financiero, cuya finalidad como medida protectora de política financiera es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla para los contribuyentes de mala fe, desalentando la promoción de acciones infundadas o temerarias de los obligados que puedan impedir el regular ingreso de los tributos a las arcas estatales para cumplir con sus fines públicos. En otras palabras, lo que este autor está planteando es que el requisito del pago previo se aplica en beneficio del Estado y que es una disposición protectora de su política financiera.

Sobre la base de las consideraciones anteriores se entiende que el objetivo buscado por esta regla o principio es evitar que los ciudadanos a través de un litigio judicial, dificulten la recaudación del Estado, ya que esta controversia podría ser utilizada de tal forma que dilatara el cumplimiento de la obligación tributaria. Pero hay que tomar en consideración que esto no justifica una violación de los derechos que las personas tienen consagrados en la Constitución Nacional, como la defensa en juicio y la igualdad, entre otros. Ya que de esta manera lo que se estaría logrando es que quien no pueda satisfacer el reclamo jurídico de la administración tributaria, no podría acceder a una resolución sobre la legitimidad del acto que le impone una obligación, que a su entender no corresponde. Por lo tanto, el *solve et repete*, solo crea una verdadera desigualdad entre las partes.

Por su parte Jarach (1998) opina que esta regla constituye un medio peculiar de tutela del crédito tributario del Estado. Considera que, de todos modos, el *solve et repete* beneficia al Fisco y, que a pesar de las atenuaciones al principio, este podría hacer inútil el derecho de defensa de los contribuyentes, para el cual el previo pago constituya una barrera insuperable.

José Osvaldo Casás (2010) señala que con la consolidación del Estado de derecho resulta hoy inimaginable que frente a dos partes en pugna, una jurídicamente fuerte y poderosa (el Estado), y otra a menudo débil y desvalida en garantías (el contribuyente),

pueda negarse a la segunda el acceso a los estrados judiciales con la excusa de la falta de pago previo del tributo.

Giuliani Fonrouge (2004) afirma que si bien es verdad que debe asegurarse el interés fiscal, poniéndose a cubierto de malévolas argucias y expedientes dilatorios, tal finalidad puede obtenerse por diversos medios sin necesidad de recurrir a un medio justamente condenado como “inicuo” e “instrumento de tortura” y llamado a desaparecer.

D. Teorías doctrinarias sobre su naturaleza

Ensayaremos una breve reseña de las posturas de los principales autores en torno a su naturaleza jurídica y fundamentos, sin pretensión de máxima rigurosidad, ya que algunos autores han oscilado en sus concepciones, dejando entrever lo ríspido del tema. Además de ello, se advierte en algunos casos la convergencia y confusión de criterios jurídicos y políticos.

El instituto bajo análisis “...es un privilegio de la Administración Pública que funciona como presupuesto de la demanda, establecido con la finalidad práctica de evitar dilaciones en la oportuna percepción de los tributos” (Grau, 1971, pág. 101). Otros entienden que “...es una derivación de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo y que resulta, además, de la naturaleza del título ejecutorio” (Bielsa, 1951, pág. 325).

Por otro lado, están quienes entienden que “es una regla de carácter procesal que limita la posibilidad de recurrir” (de Mendizabal Allende, 1964, pág. 107) y que es un instrumento que se legitima en la medida en que sirve a propósitos fiscales “incuestionablemente” valiosos, cuales son básicamente la seguridad y rapidez en la percepción de los recursos y la merma del índice de litigiosidad (Martínez Araujo, Vedoya, & López Olaciregui, 1997).

Se ha dicho que “...el instituto es una norma justificada en parte por las necesidades políticas y en parte por la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación, pero sustancialmente diversa y paralela al principio de ejecutoriedad” (Tesoro, 1938, pág. 437). En tal sentido, también hay quienes lo consideran como:

El medio adecuado para el cumplimiento de la función normal de la ley tributaria y la certeza de la percepción regular de los ingresos, ya que la autoridad judicial no

puede anular el acto administrativo de imposición hasta que no se produzca la lesión jurídica que para el particular sólo se da con el efectivo pago, pues la mera posibilidad de que el acto lesione un derecho no puede ser materia de actuación de la autoridad judicial (Ingrosso, 1952, pág. 56).

Por otro lado, están quienes consideran que “...es una norma peculiar del derecho tributario cuya finalidad es desalentar a los particulares que pretendan cumplir fuera de término de sus obligaciones tributarias, mediante la petición en juicio de la tutela de sus derechos sin el previo pago del tributo” (Giannini & Sáinz de Bujanda, 1957, pág. 258). En un mismo sentido ha citado Giuliani Fonrouge (2004) a Benvenuto Griziotti, al indicar que “...se ha afirmado que es una institución autónoma del derecho financiero, cuya finalidad como medida protectora de política financiera es salvaguardar las finanzas públicas, erigiendo una valla para los contribuyentes de mala fe” (pág. 733).

En definitiva, simplificando las particularidades definidas en cada posición, podríamos agrupar las posturas en tres grandes categorías:

- Tesis administrativistas: el dispositivo deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo. Quienes afirman que el *solve et repete* deriva de las presunciones de legitimidad y de la consecuente ejecutoriedad del acto administrativo, tendrían grandes dificultades para explicar cómo en países de técnica legislativa moderna como Inglaterra, Alemania, Francia, Estados Unidos, Suiza y México -que serán analizados más adelante, y donde los actos administrativos gozan también de dichos caracteres-, el principio de pague y luego accione o recurra no tiene cabida¹⁵. Luego, podría postularse como inconsistente con que no se aplica ya en la instancia recursiva administrativa.
- Tesis procesalistas: con dos vertientes. Es una cuestión prejudicial, un presupuesto de la acción, o bien -para la segunda- una excepción procesal, es decir, una condición para que el juez pueda conocer sobre el fondo del asunto. Las tesis procesalistas por su parte, parecen desviar el foco a enunciar cómo funciona por regla el instituto antes que desentrañar su última ratio. Quienes entronizar el *solve et repete* como un presupuesto procesal no terminan de explicar cuál sería la razón técnica por la cual no podría configurarse o sustanciarse un proceso contencioso tributario sin haber ejecutoriado antes el acto administrativo cuestionado. Colisiona en consecuencia con los múltiples

casos que surgen de los repertorios de jurisprudencia, donde aun estando en vigencia el *solve et repete*, la exigencia del pago previo es excepcionada para evitar que se convierta en una privación de acceso a la tutela judicial efectiva.

- Tesis autonomistas: reconocen en el *solve et repete* un principio autónomo con anclaje en el derecho financiero o tributario, aunque con fundamentos de carácter político, identificados con garantizar la fluida recaudación de la renta. Estas posturas parecen ser las más acertadas, ya que todas postulan un sustento de legitimidad complejo o compuesto: consideraciones políticas, económicas, jurídicas y culturales. Como contracara, son las que más difícil hacen la labor interpretativa del operador jurídico que debe aplicar el *solve et repete*.

Sin embargo, las posturas autonomistas son las más endebles para justificar la supervivencia legislativa del instituto. Y aunque la postura crítica hacia el instituto no sea nada novedosa, es por el contrario muy llamativo advertir que no ha congregado la fuerza doctrinaria y jurisprudencial suficiente para promover una adecuación legislativa generalizada y/o la lisa y llana eliminación del instituto de los ordenamientos jurídicos nacional y locales (Dumrauf, 2015).

E. Análisis constitucional

I. Garantías constitucionales relacionadas

El *solve et repete* genera ciertos cuestionamientos con respecto a garantías consagradas en la Constitución Nacional, como pueden ser entre otras, la de igualdad y principalmente la de defensa en juicio o debido proceso, la cual es entendida por otros autores como la tutela judicial efectiva.

La violación al principio de igualdad, surge porque la regla del *solve et repete*, discrimina entre las personas que pueden pagar el impuesto que pretenden controvertir y quienes no pueden realizarlo, por no tener disponibles los medios suficientes para efectuar el pago.

En lo que respecta a la defensa en juicio, hay que tener en cuenta que nuestra Constitución Nacional en su Preámbulo establece entre sus objetivos el de “afianzar la justicia”. Además, el gobierno federal garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus

instituciones en la medida que aseguren la administración de justicia, conforme el Artículo 5° de la CN que establece: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria. Bajo estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

Por otro lado el principio del debido proceso consagrado por el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional refiere específicamente a la inviolabilidad de la defensa en juicio, ya que establece: “...es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos...”. Con respecto a ello, no puede tenerse en cuenta lo indicado en este artículo, si para acceder al poder judicial, órgano jurisdiccional imparcial e independiente, con la finalidad de discutir o revisar los actos emitidos por la administración tributaria, se debe pagar previamente los conceptos reclamados por el fisco.

Cabe agregar que el Estado se encuentra obligado a brindar una eficaz protección jurídica a todos los ciudadanos, conforme lo declarado en el artículo 14: “Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio:...de peticionar a las autoridades...”.

Spisso (2016) señala que el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, sin ningún contrapeso, es inconstitucional por conculcar el principio de la tutela judicial efectiva. En un estado de derecho, en que las personas no son súbditos, deviene inadmisibles la obligación de pago de 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. El *solve et repete*, al excluir la posibilidad de ese contralor judicial efectivo, erigiéndose en un presupuesto necesario para tener habilitada la instancia judicial, resulta inconstitucional.

García Vizcaíno (2017) entendió también que en materia sancionatoria -atento a las garantías consagradas en la Constitución Nacional-, el recurso es concedido en ambos efectos; o sea, no es ejecutable lo decidido hasta tanto recaiga sentencia definitiva firme de la Cámara o la Corte, si procediere, a diferencia de los tributos y accesorios⁵.

⁵ Profundiza también en relación al tema Villegas (2005).

En tal sentido, la Cámara Nacional Contencioso Administrativa Federal revocó una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que confirmaba una determinación de oficio (Geigy Argentina S.A., 1993). Se hizo lugar al pedido de intereses moratorios por los importes impositivos pertinentes que había pagado el contribuyente con motivo de su apelación ante aquélla, desde la fecha en que el Fisco fue notificado de la apelación ante la Cámara de la referida instancia.

II. La reforma constitucional y los pactos internacionales

En este análisis hay que considerar la reforma constitucional de 1994, que confirió a los tratados y concordatos "jerarquía superior a las leyes", siendo atribución del Congreso de la Nación la de aprobarlos o desecharlos (artículo 75, inciso 22, de la CN). A los tratados y convenciones sobre derechos humanos del segundo párrafo del inciso 22 del artículo 75 de la CN les confiere "jerarquía constitucional", al igual que a los que pudieran concertarse con las condiciones del tercer párrafo de esta norma.

Actualmente los pactos y convenciones tienen singular relevancia para el derecho tributario, y su celebración obedece no sólo para evitar la doble imposición y a fin de acordar mecanismos de colaboración en aspectos tributarios penales, sino también para crear distintas formas de integración económica, que entrañan la necesidad de concertar soluciones uniformes en lo atinente a gravámenes (García Vizcaíno, 2017).

Entre los pactos de jerarquía constitucional, aquel que se encuentra relacionado con el tema que nos ocupa es la "Convención Americana sobre Derechos Humanos" (CADH) o Pacto de San José de Costa Rica

La CSJN se ha expresado con respecto a la operatividad de este tipo de tratados en "Ekmekdjian, Miguel A. c/ Sofovich, Gerardo y otros" (1992), manifestando lo siguiente:

Cuando la Nación ratifica un tratado que firmó con otro Estado se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisprudenciales lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple, siempre que contenga descripciones lo suficientemente concretas de tales supuestos de hecho que hagan posible su aplicación inmediata (...). Una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad en la que puede operar inmediatamente, sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso.

El artículo 1 de la CADH en su inciso 1 reza: “Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”. Y en su artículo 8, primer párrafo establece: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter".

Este Tratado Internacional está garantizando el derecho de defensa en juicio sin supeditarlo al cumplimiento de la regla del *solve et repete*, es decir al pago previo de los tributos como exigencia para poder ejercer este derecho ante los órganos judiciales. A la luz de este convenio, esta regla resultaría ilegítima y además violatoria de lo que este consagra, estableciendo una restricción al ejercicio de la tutela judicial efectiva y al libre acceso a la justicia.

García Vizcaíno (2017) considera que en el ámbito nacional, con la existencia del Tribunal Fiscal de la Nación, ante el cual no rige el principio del *solve et repete*, se cumple con el artículo 1 del Pacto, que contempla el compromiso de respetar los derechos y garantizar el libre acceso a la jurisdicción, sin discriminación, entre otros motivos, por la posición económica. Se produciría esta discriminación si se vedara el acceso a la jurisdicción a un contribuyente que no contara con los medios económicos que le permitieran pagar el tributo intimado como requisito para hacer valer su pretensión de ilegalidad de la intimación, lo cual no sucede en el ámbito de competencia del Tribunal Fiscal de la Nación⁶.

Por su parte, Villegas (2005) dice que cuando el Tratado señala que las personas tienen derecho a ser oídas por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter fiscal, está indicando que ese derecho garantizado a la defensa debe ser concedido sin condiciones ni obstáculos de

⁶ Para ampliar información, consultar también Spisso (2016).

ninguna especie. El derecho debe ser el de juzgamiento dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal perteneciente al Poder Judicial. Esto último se desprende del título mencionado artículo 8º, que se refiere, inequívocamente, a garantías judiciales⁷.

III. Tutela judicial

El equilibrio en un sistema republicano de división de poderes lo garantiza el libre acceso a la justicia como único poder constitucionalmente facultado para actuar en forma oportuna con el objeto de controlar los actos de los otros dos poderes que potencialmente pueden causar un daño irreparable. Por tal razón desarrollaremos las bases constitucionales del derecho procesal que permiten la tutela judicial y las normas internacionales que se han referido expresamente al acceso a la justicia y que se encuentran en la actualidad integradas en el orden jurídico argentino.

El Preámbulo de nuestra Constitución Nacional establece entre sus objetivos el de “afianzar la justicia”. A su vez el gobierno federal garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones en la medida que aseguren la administración de justicia⁸. Por otro lado el principio del debido proceso consagrado por el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional refiere específicamente a la inviolabilidad de la defensa en juicio. De todo ello se deduce como primera conclusión que el Estado se encuentra obligado a brindar una eficaz protección jurídica a todos los ciudadanos, quienes además, por mandato constitucional⁹, gozan del derecho de reclamar el efectivo ejercicio de tal deber estatal.

De nuestra Carta Magna surge con claridad que los ciudadanos para la determinación de sus obligaciones en general, o cuando la autoridad perjudique sus derechos fundamentales, o más precisamente para determinar sus obligaciones fiscales, tienen derecho a ser oído por un juez o tribunal con las debidas garantías. La tutela judicial significa contar con normas constitucionales, legislativas y reglamentarias suficientemente claras, estables y con pautas de igualdad en cuanto a plazos y derechos para todas las partes de una relación jurídica, a los efectos de evitar los abusos y desviaciones de poder.

⁷ Profundiza también en relación al tema García Vizcaíno (2017).

⁸ Constitución Nacional, Artículo 5º: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria. Bajo Estas condiciones, el Gobierno federal garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

⁹ Constitución Nacional, Artículo 14: “Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio:...de peticionar a las autoridades...”.

Esta tutela importó encontrar una adecuada respuesta del Estado ante los litigios jurídico-privados y los procesos penales. A tal efecto, es necesario admitir la posibilidad de demandar al Estado, sin condiciones o requisitos previos, a los efectos de la revisión de los actos de determinación tributaria o previsional.

Es incongruente desde la perspectiva de un fin político de la rápida recaudación de las rentas del Estado, que éste mantenga instancias administrativas o jurisdiccionales sin plazos fatales y por otro lado recorte la posibilidad del contribuyente de acceder a la justicia para evitar una supuesta actitud dilatoria de éste. De esta manera la tutela judicial efectiva exige mucho más que una simple optimización de la defensa jurisdiccional ante las recurrentes violaciones a la Constitución y a la ley. Resulta indispensable reconstruir la obligación de respeto al derecho de defensa, en un deber positivo a cargo de los magistrados judiciales, en la idea de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve de instrumento para la realización de los derechos fundamentales.

El tema de la regla *solve et repete* ha sido ampliamente debatida en la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, lo cual nos obliga a reseñar las líneas interpretativas en el tiempo y principalmente teniendo en consideración la incorporación del Pacto de San José de Costa Rica al ordenamiento jurídico argentino a partir de su ratificación, el 05/09/1984, y su posterior elevación de jerarquía en 1994 al incorporarse a nuestra Constitución Nacional.

En definitiva, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha atenuado el rigor del principio alineándose en supuestos en que el monto cuantioso del crédito fiscal, en función de la situación económica financiera del contribuyente, sea susceptible de producirle un perjuicio de difícil, imposible o tardía reparación, o en caso de que se vulnere la defensa en juicio, en situaciones anómalas claramente excedentes del ejercicio normal de las facultades impositivas propias de los Estados, o en supuestos de gravedad institucional en que el ejercicio del poder tributario resulta frustratorio de derechos de naturaleza federal, con perturbación en la prestación de un servicio público.

En definitiva, la CSJN considera la regla *solve et repete* plenamente vigente, y solo reduce la aplicación del artículo 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica para reducir

los efectos de aquella en determinadas situaciones de hecho que deben probarse debidamente.

IV. Igualdad

Este principio constitucional refiere a igualdad entre semejantes, es decir mismo procedimiento fiscal entre personas que se encuentren en situaciones análogas. La igualdad es la base de la tributación y sus procedimientos. No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes.

La Constitución Nacional indica en su artículo 16: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”. También puede recalcarse el artículo 24 de la Convención Americana de Derechos Humanos: “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.”. Ello implica asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones, es decir, igualdad por rangos de igual capacidad contributiva (que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto). Se refiere a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas.

Doctrinariamente, debemos recalcar lo enunciado por Jarach (1996), al indicar que:

(...) hay una evolución de la doctrina, de la jurisprudencia e -inclusive- de la legislación, en particular de las cartas constitucionales. Esta evolución culmina con la identificación de principio de igualdad con el principio de la capacidad contributiva, concebida ésta como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación (pág. 299/300).

Por otro lado, es menester recordar lo dicho por Spisso (2016) en relación a éste:

El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad. (...). Es que, como viene sosteniendo desde antiguo la Corte, (...), no son iguales

las cosas que son diferentes, tratase de objetos o industrias de distinta clase, y, por lo tanto, para que el principio de que la igualdad es la base de las cargas públicas – establecido en el artículo 16 de la Constitución – sea una realidad, no puede ni debe referirse sino a cosas iguales y del mismo género, que constituyan la igualdad de la cual habla la disposición indicada (págs. 305 y 318)¹⁰.

En otra oportunidad, la Jurisprudencia (Ferraris Sergio Arturo c/ Provincia de Mendoza, 1981)¹¹, expresó que la garantía constitucional de la igualdad sólo implica la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación sean tratadas del mismo modo siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones y las distinciones establecidas por el legislador en supuestos que estime distintos son valederas en tanto no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido privilegio, sino a una objetiva razón de discriminación aunque su fundamento sea opinable. Con la ratificación del Pacto de San José de Costa Rica en el año 1984 se mantuvo la misma línea jurisprudencial pero se modificó el marco de la regla en análisis. Así las cosas, ratificó la constitucionalidad de la regla a la luz de la Convención (Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A, 1989)¹², toda vez que, en tal caso, el apelante no había acreditado que el pago del tributo impidiera el ejercicio de sus derechos previstos en el Pacto de San José de Costa Rica. Luego de la asignación de jerarquía constitucional a los tratados internacionales mediante la reforma de la Constitución Nacional de 1994, la Corte volvió a expedirse más adelante en dos ocasiones (Expreso Sudoeste S.A., 1996)¹³ (Centro Diagnóstico de Virus S.R.L., 2005)¹⁴, reiterando la posición sentada en el mencionado fallo de 1989, expresando que las únicas excepciones a la validez constitucional de la regla son aquellas en las cuales se produce una real afectación al derecho de igualdad y/o al derecho de debida defensa en juicio

Apoyándonos en lo que indican tanto la Constitución Nacional, la inviolabilidad del principio de igualdad por parte del instituto se encuentra altamente criticada por la doctrina moderna, sosteniendo que se basa en una concepción antigua del Estado que atenta contra la igualdad entre de las partes en la relación jurídico tributaria (Valdés Costa, 1958). En el mismo lineamiento, Casás (2000) expresó que:

¹⁰ Para ampliar información, consultar también García Vizcaíno (2017).

¹¹ Fallo CSJN (303:1580).

¹² Fallo CSJN (312:2490).

¹³ Fallo CSJN (319:3415).

¹⁴ Fallo CSJN (328:2938).

La regla del *solve et repete* constituye un privilegio injustificable a favor del Fisco, en franco abandono en el derecho comparado que, incluso, en el caso de la República Argentina, se encuentra en pugna con principios, garantías y derechos de rango constitucional (pág. 367).

Actualmente, se verifican discrepancias en los autores acerca de la naturaleza de este instituto y sobre su sustento de legitimidad. Tal es así que, además de las posturas contrarias en la doctrina, también existe jurisprudencia que lo ha declarado inconstitucional o excepcional a casos concretos.

F. Intimaciones de pago

I. Naturaleza del acto administrativo

Un acto administrativo es toda manifestación o declaración de un poder público en el ejercicio de potestades administrativas, mediante el que impone su voluntad sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados y que queda bajo el del comienzo. Representa la manifestación de la voluntad de una autoridad en su ejercicio de la actividad administrativa que produce efectos jurídicos como crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones. Concurren en la voluntad administrativa elementos subjetivos y objetivos. Dicha acción del acto Administrativo está compuesta por la voluntad subjetiva (voluntad al acto mismo) del funcionario y además, la voluntad objetiva del legislador (voluntad sin saber de las circunstancias particulares de cada caso). La motivación aparece cuando en el acto existe la posibilidad de la discrecionalidad por parte del funcionario público. Si un acto es discrecional debe motivarse, pero si un acto es totalmente reglado no sería necesaria la motivación.

El concepto de acto administrativo que predomina en la actualidad no dista demasiado del esbozado por Zanobini (1958), quién en su momento indicó que debía entenderse por acto administrativo “...cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento, de juicio, realizado por un sujeto de la Administración pública en ejercicio de una potestad administrativa...” (pág. 243).

De acuerdo con ello, el acto administrativo trasciende el ámbito interno de la Administración pública, proyectándose hacia el exterior a fin de hacer manifiesta la voluntad del órgano o ente administrativo por medio de una declaración, es decir, un

proceso intelectual que debe –necesariamente– incidir o afectar una relación o situación jurídica sustancial, produciendo efectos jurídicos directos, inmediatos e individuales, en ejercicio de una potestad administrativa. Gordillo (1963) introdujo una importante modificación en la concepción del acto administrativo desde la primera edición de su obra “El acto administrativo”, cuando lo definió como la “...declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos en forma inmediata” (pág. 77).

La doctrina en general ha tenido que reconocer esa insalvable contradicción que encierra el concepto de acto administrativo, e incluso la noción misma del derecho administrativo, que buscó evitar que la actuación de la Administración pública pueda verse entorpecida por la acción de los magistrados; pero que luego debió ampliarse y extenderse hacia otras clases de decisiones administrativas con el propósito de permitir su control judicial (Colombo, 2016).

El fundamento del pago previo radica en la necesidad de una regular y rápida recaudación tributaria y en los principios de presunción de legalidad y de ejecutoriedad de los actos administrativos. Lo cierto es que la ejecutividad “*natural*” de los actos administrativos derivada de la presunción de legalidad y acierto que se predica de los mismos hace que sin llegar a la aplicación del principio de *solve et repete* que estamos comentando, si se exige para evitar la ejecución automática de los actos administrativos la necesidad de aportar garantizar debidamente para el supuesto en que se exige la suspensión de la ejecución de los actos administrativos. Singularmente en materia tributaria se exige con carácter general la aportación de aval por el importe de la deuda tributaria liquidada.

II. Presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria

La ejecutoriedad de los actos administrativos que no se hubieran recurrido es una consecuencia de la presunción de legitimidad de los mismos, prevista en el artículo 12 de la Ley N.º 19.549. Según sostienen Telias y Robiglio (2006):

En el régimen procesal establecido en la Ley N.º 11.683 respecto de los impuestos nacionales, la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra autorizada a librar boleta de deuda, fundada en los actos administrativos determinativos de la obligación tributaria, una vez agotada respecto de ellos la instancia administrativa,

incluyendo, en su caso, la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación, tal como resulta de lo dispuesto por sus arts. 76, 81, 92, 167, 194 y sigs. (pág. 5).

El tema que le da legitimidad al principio *solve et repete*, surge de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos (Ley N.º 19.549), aplicable al derecho tributario. Sin embargo, no debe olvidarse que dicha ley es una norma infraconstitucional debiendo respetar el bloque de legalidad de la primera parte de la Constitución, en particular el derecho de propiedad (artículo 17) y del debido proceso (artículo 18). Cabe aclarar también, que si se basara en la presunción de legitimidad del acto administrativo o en su fuerza ejecutoria, entonces, debería regir para todos los actos administrativos y no solamente para los que tengan contenido tributario. Ahora, el instituto bajo análisis rige exclusivamente en materia tributaria, ya no existe más para el derecho administrativo, siendo los contribuyentes solo los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la norma. Se puede vislumbrar entonces que el propio legislador justifica el instituto desde un orden práctico, no jurídico, es decir que solo se mantiene por razones de recaudación y no por la presunción de legitimidad o ejecutoriedad del mismo.

El instituto bajo análisis es consecuencia de la presunción de legitimidad de los actos administrativos y como paralelo más draconiano que el principio de ejecutoriedad de dichos actos. Afirma que en teoría se ha tratado de justificar la regla como una transacción entre el interés del contribuyente de poder accionar ante las instancias superiores en defensa de sus derechos, y el de la Administración fiscal, de ingresar tempestivamente los recursos impositivos (Jarach, 1996). En tal sentido citó también de Vedia (2012) a Grenebar por su obra “La regla *solve et repete*: ¿un privilegio excesivo?”:

El *solve et repete* no puede ser consecuencia de la presunción de legitimidad y del principio de ejecutoriedad de los administrativos. No puede condicionarse por vía legislativa el control judicial de la Administración. La presunción de legitimidad que acompaña al acto administrativo no es una presunción “absoluta”, sino una mera presunción “simple”: puede ser desvirtuada por el interesado, demostrando que el acto controvierte el orden jurídico (pág. 6).

El acto administrativo, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Ganadera Los Lagos S.A. c/Nación, 1941)¹⁵, se presume legítimo por su sola calidad de tal: “Estos actos administrativos por serlo tienen en su favor la

¹⁵ Fallo CSJN (190:142).

presunción de constituir el ejercicio legítimo de la actividad administrativa y por consiguiente toda invocación de nulidad contra ellos debe necesariamente ser alegada y probada en juicio.”.

Este principio se aplica tanto cuando el acto adolece de un vicio leve, como cuando adolece de un vicio grave; no se aplica, sin embargo, cuando el acto tiene un vicio grosero, caso en el cual se considerará que no existe como acto administrativo. Las consecuencias de la presunción de legitimidad o validez del acto administrativo son esencialmente las siguientes: el acto no puede ser invalidado de oficio por el juez, sino que se requiere una petición de parte interesada con el fin de que el juez pueda declarar la nulidad; es necesaria una investigación de hecho para poder determinar concretamente de qué vicio adolece el acto; dicho de otro modo, no puede juzgarse en abstracto la nulidad del acto, sino que es necesario referirla a las particulares circunstancias de cada caso (Gordillo, 1963, pág. 209).

Nuestra Corte Suprema de Justicia reiteradamente admitió acciones de nulidad contra actos administrativos, donde los actores alegaron y probaron la “ilegitimidad” del acto que impugnaban (Rivero & Waline, 2004). Asimismo, también en la causa “SA Ganadera Los Lagos c/Nación” (1941), indicó que si bien la “legitimidad” del acto administrativo se presume -siempre *iuris tantum*-, en un caso concreto, puede aparecer en contradicción con el ordenamiento legal vigente¹⁶. La presunción de legitimidad, al no ser de origen constitucional, no puede prevalecer sobre las garantías constitucionales de tutela judicial efectiva o de igualdad de las partes, entre otras. El derecho a la tutela judicial efectiva no permite conculcar el acceso a la jurisdicción, e impedir que el contribuyente demuestre la falta de legitimidad del acto.

En relación, a la “ejecutoriedad” del acto administrativo tampoco constituye un principio “absoluto”. Al contrario, el administrado tiene medios jurídicos –recursos y acciones– para impugnar el acto lesivo a sus intereses o derechos, enervando así su ejecución o sus efectos. El tribunal cimero en caso citado (Ganadera Los Lagos S.A. c/Nación, 1941)¹⁷ aceptó que los administrados enervaran la ejecución o efectos de actos administrativos, alegando la ilegitimidad de éstos y aportando la prueba pertinente. “Esto constituye un límite cuyos efectos pueden ser definitivos en el caso concreto, ya que el acto

¹⁶ Fallo CSJN (190:142).

¹⁷ Fallo CSJN (190:142).

impugnado puede resultar anulado, y con ello excluido del campo jurídico” (Marienhoff, 1948, pág. 385).

Los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo consagrados en los arts. 12, 23 y sigs., de la Ley N.º 19.549 deben armonizarse sistemáticamente con el artículo 8, punto 1 de la CADH, comprendiendo que la ejecutoriedad en materia fiscal sólo se configura luego de la pertinente discusión en un proceso con todas las garantías constitucionales (de Vedia, 2012, pág. 7).

Por último, cabe efectuar una diferenciación entre los actos administrativos surgidos en ejercicio de las facultades otorgadas al fisco por la Ley de Procedimiento Fiscal. Si bien del artículo 35 inciso c) y del artículo 100 inciso b) de dicha ley surge que las actas emitidas por los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos hacen plena fe de su contenido hasta tanto se demuestre lo contrario, las mismas tienen su origen en cuestiones fácticas diferentes. Dichas actas son consideradas instrumentos públicos sin perjuicio de lo que indica el Código Civil y Comercial de la Nación relacionado a que los instrumentos públicos deben estar firmados por ambas partes para ser considerados como tales¹⁸, considerando lo enunciado por la Ley N.º 11.683, artículo 35 inciso c): “...sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad.”; así como en su artículo 100, inciso b): “Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad.”. Sin embargo, este último artículo es aún más contundente que el primero, atento a que proviene de una acción manifiesta del agente exteriorizada a través de un acta de notificación (visita al domicilio y, ante la negativa del contribuyente, se visita con la compañía de otro agente, siendo que ante la nueva negativa, debe dejar pegada la notificación en el acceso al domicilio fiscal), es decir que el contenido de dicha acta proviene indubitablemente del accionar del o de los agentes. Por otro lado, para el artículo 35 inciso c), si bien el acta también hace plena fe de su contenido, debe verificarse el contenido del acta ya que no necesariamente proviene de una acción manifiesta. De todos modos, ambas poseen el mismo efecto respecto de su contenido. Habida cuenta de ello, y a partir de la Reforma Tributaria sancionada por la Ley

¹⁸ Código Civil y Comercial de la Nación, Artículo 290: “Requisitos del instrumento público. Son requisitos de validez del instrumento público: a) la actuación del oficial público en los límites de sus atribuciones y de su competencia territorial, excepto que el lugar sea generalmente tenido como comprendido en ella; b) las firmas del oficial público, de las partes, y en su caso, de sus representantes; si alguno de ellos no firma por sí mismo o a ruego, el instrumento carece de validez para todos.”.

N.º 27.430, las actas, sean o no firmadas por el contribuyente hacen plena fe del mismo hasta tanto se demuestre su falsedad (con anterioridad a la reforma, solo se hacía referencia a su utilidad como prueba en juicio).

G. Impuestos nacionales

El artículo 76 inciso b) de la Ley N.º 11.683 otorga la posibilidad al contribuyente de recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación para revisar el acto administrativo que lo intima a abonar una deuda de impuestos, actualización, intereses y multas siempre y cuando cumplan con el requisito de superar cierto monto (\$25.000) que habilita la competencia según lo dispone el artículo 159 de la misma ley. Contra las sentencias condenatorias del Tribunal Fiscal, procede el llamado “Recurso de revisión y apelación limitada” ante la Cámara Nacional Competente (artículo 192 de la Ley N.º 11.683). Esta apelación procede en ambos efectos, excepto en las sentencias que condenen al pago de tributos, su actualización e intereses, en los cuales corresponde al solo efecto devolutivo (artículo 194), esto es, sin suspensión de los trámites de cobro y de la eventual ejecución de la deuda por medio del juicio de apremio. En síntesis, en estos casos si bien técnicamente no hay *solve et repete* en materia de tributos¹⁹, actualización e intereses porque no es condición acreditar el pago del tributo para recurrir ante el órgano judicial, en realidad el contribuyente que no paga queda expuesto a la ejecución del acto controvertido por vía de apremio, independientemente de la sustanciación del recurso.

Por otro lado, en el caso de no alcanzar los montos de la determinación de impuesto, su actualización, intereses y multas, los importes exigidos por el artículo 159 de la Ley N.º 11.683, al contribuyente solo le queda la posibilidad de interponer el Recurso de Reconsideración previsto en el artículo 76 inciso a), que será resuelto por el superior jerárquico del funcionario que realizó la determinación o aplicó la sanción. Contra la resolución de este último solo queda la posibilidad de iniciar una demanda contenciosa para impugnar sólo la sanción de multa de acuerdo a lo legislado en el artículo 82 inciso a) de la Ley N.º 11.683. En el caso de la determinación de impuestos, su actualización e intereses no existe acción o recurso alguno de la ley contra el acto administrativo que

¹⁹ Cabe acotar que es diferente la situación de las sanciones debido a la distinta naturaleza de las mismas y en tono con la doctrina de la Corte Suprema de asegurar el máximo de garantías para los particulares cuando se trata de condenaciones de índole represiva.

resuelve dicho Recurso de Reconsideración, por lo cual al contribuyente solo le resta la posibilidad de abonar el impuesto, su actualización e intereses y solicitar su devolución mediante una demanda de repetición.

En este análisis, hay que tener en cuenta ciertos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como por ejemplo, aquel en el cual no había hecho lugar a las alegaciones de inconstitucionalidad del instituto, este fallo fue “Aaron Berzel c/Provincia de Santa Fe” (1963)²⁰, en el cual manifestó que la validez constitucional de la exigencia del pago previo de los tributos y recargos pertinentes, como requisito a la intervención judicial, ha sido aceptada por la jurisprudencia de la Corte Suprema, que admite la salvedad en supuestos de monto excepcional y de falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación.

Otro de los casos de mayor relevancia con relación a este tema fue “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.” (1989)²¹, indicando que del texto del artículo 8, inciso 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos, aprobado por la Ley N.º 23.054, aparece claramente que dicha norma no requiere de una reglamentación interna ulterior para ser aplicada a las controversias judiciales. No obstante, ello no autoriza a concluir que las leyes impugnadas en autos resulten violatorias del artículo 8, inciso 1, de la citada convención, toda vez que el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho”. En este mismo sentido, en el caso “Expreso Sudoeste S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” (1996)²², se esbozó lo siguiente:

Que, en tal sentido, y como lo ha fijado la aludida jurisprudencia -aplicable tanto a las personas físicas como a las de existencia ideal- las excepciones admitidas respecto de la validez constitucional de las normas que requieren el pago previo de las obligaciones fiscales como requisito para la intervención judicial, contemplan, fundamentalmente, situaciones patrimoniales concretas de los particulares, a fin de evitar que ese previo pago se traduzca -a causa de la falta comprobada e inculpable de medios pertinentes para enfrentar la erogación- en un real menoscabo de la defensa en juicio.

²⁰ Fallo CSJN (256:38).

²¹ Fallo CSJN (312:2490).

²² Fallo CSJN (319:3415).

La Dra. García Vizcaíno (2017) señaló que de lo establecido por estos precedentes, se infiere que la invocación de la supresión del *solve et repete* ha quedado subordinada a cuestiones de hecho y prueba a cargo de quien intenta hacerla valer. La misma autora indica que existen ciertos casos anómalos, que a continuación se detallan, en los que la Corte Suprema ha prescindido del instituto, atento a que excedían claramente el ejercicio normal de las facultades impositivas provinciales.

En un primer caso (Provincia de Santa Fe c/Manuel V. Moure s/sucesión, 1940)²³, el impuesto sucesorio absorbía todo el haber hereditario y, por ende, el cumplimiento de la sentencia dictada en el juicio de apremio conducía al desapoderamiento de los recurrentes. También la CSJN consideró que debía eximirse del pago previo, sin exigir la demostración de un estado de precariedad o insolvencia económica absolutos, cuando se ocasionaba un perjuicio irreparable al funcionamiento comercial (Farmacia Scattoni SCS, 1997)²⁴, o por los elevados montos para depositar y el carácter asistencial de la apelante (Asociación Israelita de Beneficencia y Socorros Mutuos Ezrah, 1999)²⁵, o si existe una desproporcionada magnitud entre la suma que el contribuyente debe ingresar y su capacidad económica o su estado patrimonial [Fallos 247:181; 250:208; Corte Suprema, por mayoría, Centro de Diagnóstico de Virus SRL (2005)²⁶], o por la presentación de póliza de caución (Orígenes AFJP SA c/AFIP, 2008)²⁷.

Además, advierte que no se exige el *solve et repete* en la acción declarativa, independientemente de los requisitos que prevean las normas locales (Apache Energía Argentina SRL c/Provincia de Río Negro, 2009)²⁸.

Con referencia a lo anterior, se podría concluir que el máximo tribunal ha establecido eventuales supuestos de excepción que involucran circunstancias patrimoniales concretas de los obligados, con relación a la aplicación del artículo 8 inciso 1 del Pacto de San José de Costa Rica para reducir los efectos del *solve et repete* en estas determinadas situaciones de excepción, las que deben probarse debidamente. Como consecuencia ha atenuado la rigurosidad del principio, tomando en cuenta ciertas salvedades como ser;

²³ Fallo CSJN (188:286).

²⁴ Fallo CSJN (320:2797).

²⁵ Fallo CSJN (322:337).

²⁶ Fallo CSJN (328:2938).

²⁷ Fallo CSJN (331:2480).

²⁸ Fallo CSJN (332:640).

casos en que el monto elevado del crédito fiscal, con relación a la situación económica financiera del contribuyente, sea susceptible de producirle un perjuicio irreparable o de difícil reparación, o aquellos en los cuales se vulnera la defensa en juicio, en situaciones anómalas que excedan claramente el ejercicio normal de las facultades impositivas propias del Estado, o en supuestos de gravedad institucional en que el ejercicio del poder tributario resulte frustratorio de derechos.

En cuanto a tributos y accesorios, la falta de pago del monto respectivo no obsta a la sustanciación ni a la decisión del recurso reducido. Si se pagó el importe correspondiente y la sentencia de Cámara es favorable al *solvens* se le restituye lo ingresado. En tal sentido, cabe aclarar que la Corte Suprema, en el caso Firestone de Argentina SAIC (1990)²⁹, sostuvo que no tiene efecto suspensivo el recurso contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que declaró su incompetencia por haberse recurrido una determinación sobre la base de declaraciones juradas del contribuyente, y no de una determinación de oficio.

Asimismo, la Corte Suprema, en el fallo Trebas S.A. (1989)³⁰, revocó la sentencia de Cámara que había otorgado efecto suspensivo a la apelación contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación -en materia de tributos-, haciendo lugar a una medida de no innovar, pues tal medida, en cuanto entrañaba la suspensión de la exigibilidad de la deuda tributaria, importaba la prescindencia del texto legal, lo cual no es admisible aunque sean invocados los extremos requeridos por el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Ello significaba “a la vez desconocer la preeminencia de la legislación federal aplicable, omitir la consideración de que la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable del funcionamiento regular del Estado”.

Por otro lado, el tribunal cimero mediante remisión a un dictamen de la Procuración General (Orígenes AFJP SA c/AFIP, 2008)³¹ ha entendido que el instituto del *solve et repete* tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente, extremos que se verificarían con una póliza de caución presentada como garantía del interés fiscal. No obsta a ello la posibilidad de alegar deficiencias de dicho documento para desestimar un

²⁹ Fallo CSJN (313:1420).

³⁰ Fallo CSJN (312:1010).

³¹ Fallo CSJN (331:2480).

recurso de apelación interpuesto por el actor, pues más allá de no observarse la envergadura económica y financiera del deudor para hacer frente un monto reclamado, los jueces se encuentran facultados para dictar las medidas para mejor proveer necesarias a efectos de otorgar una solución, impidiendo que los entes administrativos actúen discrecionalmente.

De acuerdo con la jurisprudencia que se ha venido analizando, se desprende que la regla sostenida por la CSJN es que la exigencia del pago previo para poder impugnar judicial o administrativamente un gravamen no es inconstitucional. Se valida la razonabilidad y constitucionalidad del principio *solve et repete* para acceder a la instancia judicial, salvo cuando el depósito previo exigido fuese ostensiblemente desproporcionado con relación a la concreta capacidad económica del apelante, imposibilidad que debe ser alegada y probada por el interesado. De este modo se sigue la doctrina de la CSJN en cuanto morigera la regla en determinadas situaciones de hecho que deben probarse debidamente.

H. Recursos de la Seguridad Social

I. Impugnación y recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social

Las leyes 18.820 y 24.463 y sus modificatorias constituyen en la actualidad el mayor exponente de la institución del *solve et repete* en el orden jurídico nacional y está referido a la recaudación de los recursos del sistema de la seguridad social. El artículo 15 de la Ley N.º 18.820 exige depositar previamente al acceso a la justicia el importe de la deuda que resulta de la resolución administrativa. El incumplimiento de dicho requisito tiene como sanción la deserción del recurso.

A ello debemos agregarle que el artículo 12 de la Ley N.º 21.864 en estos casos exige el depósito íntegro del crédito que surge de la determinación de la deuda o sea que debe comprender no solo al capital sino también a la actualización y los intereses.

Por su lado, la Ley N.º 24.463 en su artículo 26 inciso b) también exige que los recursos que se intenten contra una resolución de AFIP ante la Cámara Federal de la Seguridad Social (CFSS) deben acompañar el depósito del importe resultante de la resolución impugnada realizado dentro del plazo de interposición del recurso.

En estos casos resulta de mayor gravedad la situación del deudor del Estado porque a diferencia de los impuestos con un régimen que permite la apelación a un tribunal administrativo sin el pago previo, en los recursos de la seguridad social ni siquiera existe esta opción.

El procedimiento de impugnación de deudas y sanciones de los recursos de seguridad social es aplicable a las disconformidades planteadas por los contribuyentes frente a:

- Determinación de la deuda por recursos de la seguridad social, mediante acta de inspección.
- Constatación de infracciones previstas en las Leyes N.º 17.250, 22.161 y 11.683 (arts. 45 y 48).
- Intimación de saldo deudor emergente de la declaración jurada por recursos de la seguridad social, si la impugnación sólo versa acerca del cálculo de accesorios o imputación de pagos parciales.

Tal procedimiento no resulta aplicable si se trata de comunicaciones relativas a obligaciones de seguridad social que no impliquen determinación e intimación de deuda (v.gr., rechazo de acogimiento a un plan de facilidades de pago, denegatoria de una compensación), ni de una intimación de pago de deuda surgida del decaimiento de un plan de facilidades de pago por ese tipo de obligaciones.

Las impugnaciones de las deudas de seguridad social están regidas por la Ley N.º 18.820, en la cual se establece que el plazo de impugnación es de quince días, contados desde el día siguiente al de la notificación de la intimación, con la modificación introducida por la Ley N.º 23.659 (en cuanto a accesorios, sin discutir la procedencia de la obligación o la multa, el plazo para impugnar es de cinco días desde que se efectuó la intimación), así como por la Resolución General N.º 79/1998 (AFIP) y modificaciones.

No se pueden trabar embargos preventivos ni inhibiciones generales de bienes mientras no haya decisión firme en sede administrativa (artículo 6, cit. Ley N.º 26.063).

Según el artículo 12 de la Ley N.º 18.820 si en el referido plazo de quince días “se omitiera manifestar disconformidad o impugnación, o no se depositara la suma intimada acreditándolo ante la dependencia que en el acta se determine, la deuda quedará

consentida, dando lugar al otorgamiento del testimonio o certificado a que se refiere el artículo 17 y a la ejecución fiscal pertinente”.

Las sanciones por las infracciones a que refieren los Capítulos B, E, H, J y K de la Resolución General de la AFIP N.º 1566 texto sustituido en 2010 son susceptibles de impugnación administrativa dentro de los quince días de la notificación, y contra la resolución que se dicte es viable el recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, cuya competencia resulta del artículo 39 bis del Decreto Ley N.º 1285/1958, siendo requisito de este último recurso el pago de la multa según el artículo 15 de la Ley N.º 18.820.

Se aplica el procedimiento ante esa Cámara Federal de la R.G. N.º 79/1998 (AFIP) y modif., la cual regula los procedimientos relativos a las intimaciones de deudas determinadas y de multas aplicadas (previstas en la R.G. N.º 1566/2003 (AFIP) “texto sustituido en 2010” y modif).

La Ley N.º 23.473, modificada por Ley N.º 24.463, atribuyó a la Cámara Federal de la Seguridad Social competencia para las vías recursivas, la cual deriva del artículo 39 bis del Decreto Ley N.º 1285/1958, modificado por leyes N.º 24.463 y 24.655; y el artículo 9º de aquella ley (modif. por la Ley N.º 26.063) prevé formas y plazos para recurrir de treinta o cuarenta y cinco días, según que los recurrentes se domicilien en la CABA o en el interior del país, respectivamente.

II. Aplicación y atenuación del solve et repete

Procede el recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social en los siguientes supuestos de resoluciones dictadas en instancia administrativa:

- Las que deciden sobre planteos de inconstitucionalidad de normas en que se sustenta la determinación de la deuda o se invoquen argumentos que encuadren en la temática jurídica precitada, así como, aquellos en los que se cuestione la composición y aplicación de coeficientes de actualización e intereses (punto 6 del Anexo de la R.G. N.º 79/1998, incorporado por la R.G. 3329/2012 (AFIP), y modif.).

- Las que deciden las impugnaciones (punto 7.4.2 del Anexo de la R.G. N.º 79/1998 y modif.).
- Las que deciden las peticiones de revisión (punto 7.4.3 del Anexo de la R.G. 79/1998 y modif.).

El artículo 15, segundo párrafo, de la Ley N.º 18.820 establece el principio del *solve et repete* para las apelaciones en materia de seguridad social, de modo que la omisión del importe de la deuda resultante de la resolución administrativa “producirá la deserción del recurso”. Por su parte, el artículo 12 de la Ley N.º 21.864 sienta: “En caso que la admisión de un recurso contra una determinación de deuda estuviere condicionada al depósito del crédito, éste deberá comprender el monto de la actualización e intereses que correspondan de acuerdo con el artículo 8”.

La obligación de ingreso del pago previo para apelar del artículo 15 de la Ley N.º 18.820 y modif. se cumple en la forma y con los requisitos del punto 10.3 del Anexo de la R.G. 79/1998 y modif.

La Corte Suprema sostuvo que las Leyes N.º. 18.820 y N.º 21.864 no resultan violatorias del artículo 8º, inciso 1º, de la CADH si el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho (Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A, 1989)³².

Es así que en contraposición con lo expuesto en el párrafo anterior, el propio tribunal superior (por remisión al dictamen de la procuradora fiscal) eximió del depósito previo de la suma reclamada por el Fisco por presunta diferencia de aportes, conforme a los arts. 15 de la Ley N.º 18.820 y 12 de la Ley N.º 21.864, como recaudo de viabilidad de la apelación deducida contra el acto de determinación de la deuda en cuestión, cuando la suma a depositar aparece como exorbitante en consideración de la capacidad económica del apelante, esto ocurrió en el fallo Pandolfi Juan Alberto c/ Dirección General Impositiva (2010)³³.

³² Fallo CSJN (312:2490).

³³ Fallo CSJN (333:90).

Asimismo, la Corte Suprema mediante remisión al dictamen de la Procuración General (Orígenes AFJP SA c/AFIP, 2008)³⁴ ha entendido que el instituto del *solve et repete* tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente, extremos que en el caso se verificaron con la póliza de caución presentada como garantía del interés fiscal, y no obsta a ello las supuestas deficiencias del documento que alegó el a quo para desestimar el recurso de apelación interpuesto por el actor, pues más allá de que no observó la envergadura económica y financiera de la supuesta deudora para hacer frente al monto reclamado, los jueces se encontraban facultados para dictar las medidas para mejor proveer necesarias a efectos de otorgar una solución, impidiendo que los entes administrativos actúen discrecionalmente.

Sin embargo hay que tener presente que la CSJN (Gubelco S.R.L. c/AFIP, 2007)³⁵ a propósito de la presentación de una garantía real por parte del recurrente a los efectos de sortear el pago previo, sentenció que dentro de la *ratio legis* de las normas que exigen en materia fiscal el pago previo para la procedencia formal de los recursos intentados, una de las principales es evitar que quien en definitiva resulte deudor pueda eludir su compromiso insolventándose en el ínterin de la discusión. En tal sentido, declaró desierto un recurso de apelación por considerar no probada la situación patrimonial que dificulta el pago previo exigido en el artículo 15 de la Ley N.º 18.820, lo cual genera cuanto menos perplejidad.

Para comenzar con la exposición de los pronunciamientos emitidos por la Cámara Federal de Seguridad Social, es que expongo el voto en minoría del Dr. Emilio Lisandro Fernández de la Sala 2º de la CFSS en la causa Fusco de Abelardo, Gloria Catalina c/AFIP –DGI s/impugnación” (1999)³⁶, en la cual entendió que “someter al administrado al cumplimiento de la condición del previo pago de la suma que la administración fija por medio del acto administrativo que dicta en las actuaciones sumariales para viabilizar el conocimiento de la Alzada, significa, sutilmente, introducir una traba al acceso de la jurisdicción y de tal forma apartar al quejoso de la garantía de ocurrir ante los jueces designados por la ley antes del hecho que se le imputa en la causa...”. El voto del Dr. Luis René Herrero, por la mayoría en esta causa, sostuvo que en “el ámbito previsional, en

³⁴ Fallo CSJN (331:2480).

³⁵ Fallo CSJN G. 2212, XXXIX, RHE.

³⁶ Fallo de la Sala 2º CFSS, Sentencia 77.052 del 30/11/1999.

cambio, el recurso de apelación interpuesto contra la resolución que rechaza la impugnación de una determinación de deuda por aportes y contribuciones a los organismos de la seguridad social tiene efecto ‘suspensivo’, toda vez que la deuda sólo se puede ejecutar si el recurso se desestima, pero no cuando éste se efectúa en tiempo y en forma, o cuando el Tribunal exime al obligado por la imposibilidad de pago”.

La Cámara Federal de Apelaciones de Seguridad Social se ha pronunciado en distintos fallos que atenuaron el instituto, entre otros, pueden mencionarse los siguientes:

La Sala 3 de dicha Cámara, en Creaciones Etienne Marcele SA (1994), atenuó el instituto del *solve et repete* al declarar la viabilidad de utilizar como garantía de la deuda, determinada por el Fisco nacional, una póliza de seguro de caución, supliendo de este modo la exigencia del depósito previo para acceder a la instancia judicial. En sentido análogo se expidió la Sala 1 de la misma Cámara en *Tronchet pour l’Homme SA* (1995)³⁷; y en Panatel SA (2012).

La Cámara Federal de Seguridad Social ha admitido en ciertas situaciones, la sustitución del *solve et repete* mediante algún mecanismo sucedáneo que asegure o garantice el resguardo del crédito pretense, objeto del proceso, contribuyendo de esta manera a morigerar la aplicación de este instituto.

En tal sentido, acepta la contratación de un seguro de caución por parte del recurrente a favor del Organismo Fiscal como medio para garantizar a este último el pago de las obligaciones reclamadas por el monto resultante de la liquidación practicada.

Así ha sido resuelto en numerosos pronunciamientos, entre los que encontramos Club Atlético Vélez Sarsfield Asociación Civil c/DGI s/impugnación de deuda (1998)³⁸; Creaciones Ginesse SAIC c/DGI s/impugnación de deuda (1998)³⁹; entre otros, y en los que en forma coincidente el Tribunal entendió que el cumplimiento del “depósito previo” que exige el artículo 15 de la Ley N.º 18.820 para la concesión del recurso importa el cumplimiento provisional y adelantado de la condena, constituyendo así una razonable medida precautoria impuesta en salvaguarda del interés colectivo comprometido, la acreditación de la contratación de un seguro de caución mediante la adjudicación a las actuaciones, de la correspondiente póliza. De la misma forma, las distintas salas y varios

³⁷ Fallo de la Sala 1º CFSS, Sentencia 77.225 del 12/06/1995.

³⁸ Fallo de la Sala 2º CFSS, Sentencia 72.655 del 18/12/1998.

³⁹ Fallo de la Sala 3º CFSS, Sentencia 68.448 del 17/05/1998.

precedentes entendieron que cumple con las directivas tendientes a lograr la habilitación de la instancia judicial el depósito efectuado con títulos públicos.

El seguro de caución sólo puede considerarse sustituto válido del depósito previo del artículo 15 de la Ley N.º 18.820 si fue tomado en forma contemporánea a la impugnación judicial y en la medida en que se constituya a favor del organismo fiscal; circunstancia que no puede ser configurada cuando fue constituido a favor de la cámara y no de la AFIP (Cochería Paraná)⁴⁰ (Sucesión de Varela López, Segundo)⁴¹.

Este no es este el único medio que se ha tornado factible para afianzar la obligación cuya procedencia se discute en sede judicial, también ha sido aceptado como instrumento idóneo el aval bancario por la CFSS (Aguirre, Martín María c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda)⁴².

Otra posibilidad que no debe descartarse es la de sustituir el “depósito previo” mediante el ofrecimiento de embargo sobre un bien cuya valuación cubra el monto objeto de reclamo por parte del Organismo Fiscal. Sin embargo en este supuesto deben extremarse los recaudos que hacen a dicho ofrecimiento. Según sostuvo la Sala 1º CFSS (Mendieta, Alcides c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda, 2001)⁴³ sobre el particular:

A fin de eximirse de la exigencia del depósito previo previsto en los artículos 15, segunda parte, de la Ley N.º 18.820 y 12 de la Ley N.º 21.864, resulta insuficiente el simple ofrecimiento de embargo sobre un inmueble cuyo título de propiedad se acompaña en fotocopia, si no se adjuntan los respectivos informes de dominio e inhibiciones, ni la valuación del mismo a fin de acreditar tanto la titularidad y su libre disposición como su suficiencia respecto del monto a garantizar.

Aún también, dicho ofrecimiento puede consistir en garantizar los montos involucrados a través de un crédito a favor del contribuyente, reconocido por el Organismo Fiscal (E.S.E.B.A. S.A. c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda)⁴⁴.

Asimismo, cabe agregar que la sala 3º de la citada Cámara sostuvo que el requisito del depósito previo de la suma que se apela sólo cede ante el caso de que ella sea

⁴⁰ Fallo de la Sala 1º CFSS -por mayoría-, analizado en *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social, Tomo I Procedimiento y Proceso* (Pérez, 2006).

⁴¹ Fallo de la Sala 2º CFSS, analizado en *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social, Tomo I Procedimiento y Proceso* (Pérez, 2006).

⁴² Fallo de la Sala 1º CFSS analizado en *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social, Tomo I Procedimiento y Proceso* (Pérez, 2006).

⁴³ Fallo de la Sala 1º CFSS, Sentencia 91.105 del 16/02/2001.

⁴⁴ Fallo de la Sala 2º CFSS, analizado en *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social, Tomo I Procedimiento y Proceso* (Pérez, 2006).

desproporcionada con relación a la capacidad económica del actor, situación que debe quedar fehacientemente demostrada por éste (Scheinin, Norberto, 1995).

Por otro lado, hay que tomar en consideración que la Cámara de Apelaciones de la Seguridad Social no aplicó el principio del *solve et repete* con respecto a determinados supuestos, como ser aquellos en los cuales nos encontrábamos con entidades de bien público (Alpi, 2003)⁴⁵, o con respecto a contribuyentes concursados (Expreso La Nueva Era SA) (Telearte SA)⁴⁶, asimismo con relación a casos de reconocida solvencia (Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires)⁴⁷, como así también cuando había falta comprobada e inculpable de los medios para poder afrontar el depósito exigido en forma previa (Raíces SA)⁴⁸ (Charge SA de Capitalización y Ahorro, 2007)⁴⁹ y en casos de jurisprudencia concordante (Barrotto, Marcelino, 2001)⁵⁰, entre otros supuestos.

Asimismo, la Corte Suprema entendió en la causa Mussio Hnos. SA (1986)⁵¹ que la aceptación en el caso de las exigencias establecidas por los arts. 15, segundo párrafo, de la Ley N.º 18.820 y 12 de la Ley N.º 21.864 provocaría una seria lesión al principio del *conditio creditorum*, ya que la Dirección Nacional de Recaudación percibiría el crédito reclamado a pesar de no haberlo hecho verificar en el concurso y de que, si lo hubiera petitionado, sólo se habría admitido el importe correspondiente al capital, mientras que el artículo 12 de la mencionada Ley N.º 21.864 exige el depósito del monto de los recargos, actualización e intereses que correspondan y, además, en forma distinta al acuerdo resolutorio aprobado por la mayoría de los acreedores y homologado judicialmente, máxime si se tiene en cuenta que el juez interviniente en el proceso concursal, al homologar el acuerdo, valoró entre otras circunstancias lo atinente a la conservación de la empresa.

En un procedimiento por impugnación de deuda previsional, la Sala 3º de la Cámara Federal de Seguridad Social entendió que corresponde exceptuar al

⁴⁵ Fallo de la Sala 3º CFSS.

⁴⁶ Fallos de las Salas 1º y 2º CFSS respectivamente, analizados en *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social, Tomo I Procedimiento y Proceso* (Pérez, 2006).

⁴⁷ Fallo de la Sala 1º CFSS, analizado en *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social, Tomo I Procedimiento y Proceso* (Pérez, 2006).

⁴⁸ Fallo de la Sala 1º CFSS, analizado en *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social, Tomo I Procedimiento y Proceso* (Pérez, 2006).

⁴⁹ Fallo de la Sala 2º CFSS.

⁵⁰ Fallo de la Sala 1º CFSS.

⁵¹ Fallo CSJN (308:381).

recurrente del depósito previo del artículo 15 de la Ley N.º 18.820 cuando se encuentra en concurso preventivo, ya que dicha circunstancia pone en evidencia la desproporcionada magnitud del monto del depósito con relación a la concreta capacidad contributiva del apelante (Editorial Perfil SA, 2005)⁵².

En síntesis, puede decirse que la debida acreditación de situaciones que hacen a los supuesto de “desproporcionada magnitud del monto del depósito”, así como también los de “monto excepcional”, al igual que la objetivación de situaciones configuradas por la naturaleza de la recurrente, su situación concursal, o la cuestión de fondo debatida, en la doctrina actual de la CSJN y de la CFSS constituyen causales suficientes para excepcionar a quien recurre un acto administrativo dictado en el marco del procedimiento impugnatorio en materia de seguridad social del “depósito previo” como recaudo legal para la habilitación de la instancia judicial.

I. Multas

En la estricta faz administrativa federal se puede destacar una regla general que surge de las normas del poder de policía del estado (Leyes N.º: 21.864, 20.680, 21.740, 24.922 y Decreto Ley N.º 6.704/63) que exige el pago de las multas a los efectos de poder discutir la resolución del órgano administrativo.

La cuestión excede el ámbito estrictamente fiscal y se pone de contracara al violar otros principios constitucionales expresamente garantizados como el de inocencia y garantía de defensa en juicio, ya que no podemos dejar de lado la caracterización que ha hecho desde hace ya mucho tiempo nuestra Corte Suprema respecto a las sanciones de multa, por su naturaleza penal.

Siendo la penalización una consecuencia de la previa determinación de culpabilidad, lo cual debe constar en una sentencia que se muestre definitivamente firme dada en juicio público, sin lugar por lo demás a duda razonable alguna, mal podría ejecutarse decisión alguna en contra de quien no haya sido en tales términos sentenciado. Evidentemente, mientras el acto administrativo sancionatorio pueda ser objeto de una impugnación y aún no haya decisión final del órgano judicial, existe la duda de si la culpabilidad quedará o no probada, pues estamos constitucionalmente obligados a presumir

⁵² Fallo de la Sala 3º CFSS, Sentencia 109.259 del 09/08/2005.

la inocencia. Esto es así, sin perjuicio de que se consagre la presunción de legitimidad o veracidad del acto administrativo, pues esta presunción, de rango legal, debe ceder en preferencia frente a la presunción de inocencia, de jerarquía constitucional.

En la determinación de oficio cuando se dicta la resolución administrativa, se aplica esta teoría a las multas, las que quedan excluidas del requisito de pago previo a la interposición de la demanda.

La doctrina de la CSJN, con respecto a la aplicación de la regla en el caso de multas también ha ido variando y atenuándose más allá de que habitualmente había convalidado las que establecen el pago previo de las multas aplicadas por la autoridad administrativa como requisito de la intervención judicial (Agropecuaria Ayui S.A. s/amparo, 1999)⁵³.

Nuestro Máximo Tribunal también estableció en fallo Recurso de Hecho Giroldi, Horacio David y otros/recurso de casación (1995)⁵⁴ que en materia penal no basta con el derecho a interponer recurso extraordinario sino que debe garantizarse el derecho a acceder a los recursos internos regulados en los estados (doble conforme), opinión que también repitieron con sus votos los Dres. Petracchi y Bossert al considerar aplicable el artículo 8.2 del Pacto de San José de Costa Rica en materia de sanciones administrativas dada la identidad cualitativa existente entre tales sanciones y las del derecho penal (Sociedad Anónima Organización Coordinadora Argentina, 2000)⁵⁵.

J. Derecho comparado

A continuación se procede a efectuar un análisis de la aplicación del instituto en el ámbito internacional. Asimismo, se distinguió su aplicación en los países más desarrollados y en aquellos pertenecientes a América Latina. En tal sentido, la aplicación del instituto llevada a cabo por algunos de los países más desarrollados es la siguiente:

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

⁵³ Fallo CSJN (322:1284).

⁵⁴ Fallo CSJN (318:514).

⁵⁵ Fallo CSJN (323:1787).

- Inglaterra: la disconformidad con la determinación realizada por la administración, suspende la ejecución del acto, y la vía judicial queda expedita sin ningún tipo de restricción.
- Alemania: paraliza el procedimiento de ejecución si hay una oposición al reclamo fiscal, pero se requieren cauciones para hacerlo, no se exige su pago.
- Suiza: los impuestos representan una gran parte del sueldo de los habitantes y, teniendo una gran importancia para afrontar los gastos estatales, existe sin embargo el recurso de impuesto, que interrumpe los efectos de la determinación fiscal, aparte que puede deducirse oposición en el proceso de ejecución, que permite la discusión sin la exigencia del pago previo.
- Francia: el contribuyente está obligado a pagar el impuesto a requerimiento de la administración, independientemente de la acción fiscal ante los órganos jurisdiccionales. Este régimen tiene como atenuación la posibilidad de obtener un plazo otorgado por la administración, con garantía real, por un plazo que pueda llegar hasta la fecha de la decisión judicial del conflicto.
- España: a partir de la sentencia del Tribunal Supremo del 14 de junio de 1973, perdió actualidad la exigencia rigurosa del pago previo de la obligación tributaria para su impugnación judicial. Por ende vuelve el otorgamiento de la suspensión por todos los Tribunales contenciosos-administrativos más accesible, a condición de que el contribuyente constituya garantías suficientes.

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

Por otro lado, el tratamiento otorgado al *solve et repete* por parte de algunos de los países latinoamericanos es el siguiente:

- Bolivia: el Código Fiscal regula la posibilidad de que el contribuyente pueda pedir y lograr que la actuación administrativa sea independientemente revisada, sin el

pago previo, pero sólo por órganos administrativos. Artículo 171 del Código Fiscal: “El recurso de revocatoria, lleva consigo efectos suspensivos de la ejecución de la sanción...”. El Tribunal Fiscal actúa tanto en primera instancia como en segunda. Cada una de las salas del Tribunal actuará como tribunal de primera instancia. La reunión de las salas, salvo la que hubiese actuado en primera instancia, actuará en su caso como tribunal de segunda. Previo reclamo ante autoridad administrativa, denegado el cual, recién puede demandarse ante el Tribunal Fiscal.

- Perú: su Código Tributario en el artículo 117, establece que para impugnar el impuesto mediante reclamo judicial, no es necesario el pago previo de la deuda que constituye motivo de reclamación. Las demandas se sustanciarán por los trámites del juicio ordinario.
- México: conforme a su Código Fiscal, existe contra las resoluciones definitivas del Tribunal Fiscal, un recurso de revisión por ante la Corte de Justicia de la Nación. Para suspender el procedimiento administrativo de ejecución, durante la tramitación de los recursos administrativos o juicios de nulidad, no es necesario pagar el monto previamente, sino que solo se exige que se asegure ese monto mediante cualquier medio de garantía, como fianza, prenda, hipoteca, depósito, etc. La garantía debe cubrir los posibles recargos y gastos de ejecución.
- Ecuador: está previsto que, en el escrito de demanda o con posterioridad, el actor podrá pedir que se suspenda el procedimiento de ejecución. El tribunal ordenará dicha suspensión siempre que se avale el interés fiscal mediante depósito, fianza o prenda.
- Chile: tampoco es menester el pago previo (salvo disposición en contrario), pero la tramitación del proceso en sede jurisdiccional no interrumpe las acciones de cobro que procedan, pudiendo por tiempo determinado a petición de la parte, ser suspendidas en forma total o parcial, bien sea por la Corte de Apelaciones o por la Corte Suprema.
- Uruguay: la Suprema Corte de Justicia mediante la jurisprudencia firme en el sentido de que el *solve et repete* es inconstitucional, por sentencia N.º 75 del 20 de mayo de 1959, en la causa “Consejo N de Subsistencias c/Ravizza Luis H. Multa, inconstitucionalidad.”, fundándose en que este requisito, establecido por ley

ordinaria, vulnera el principio de impugnar actos administrativos establecido en la Constitución con el único requisito del agotamiento de la vía administrativa. El mismo tribunal, en un fallo posterior recaído en autos “María Blanca Rogé de Mántaras y otros c/ Estado – Acción de Nulidad, inconstitucionalidad.”, del 14 de abril de 1961, declaró la inconstitucionalidad del principio al debatirse una regulación que exigía el pago del importe de la determinación tributaria, dentro de los veinte (20) días de deducida la excepción, cuya anulación se pretendía ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, al entender que ese requisito, establecido por ley ordinaria, vulneraba el derecho de impugnar los actos administrativos, derecho reconocido en el Estado Supremo de la Nación Uruguay. Esta jurisprudencia de rechazo al instituto *solve et repete* se mantuvo sin variantes hasta el presente.

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

Conclusión

En nuestro país, el *solve et repete* se encuentra vigente conforme por lo dispuesto en la jurisprudencia de la CSJN y la legislación nacional, aunque con ciertos condicionamientos. Sin embargo, no ocurre lo mismo por parte de la doctrina, que en general, lo ha considerado incompatible con el régimen constitucional de un Estado de Derecho y con mayor razón a partir del año 1994 por la incorporación de los tratados de derechos humanos a nuestra Constitución Nacional. A lo largo de los planteamientos realizados, se observa un enfrentamiento entre derechos constitucionales sin solucionar: por el lado de los contribuyentes se encuentran los derechos de igualdad, de defensa en juicio, de acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva y por otro lado la renta del Estado, cuya recaudación fiscal resulta vital para el cumplimiento de sus fines específicos.

En ese sentido, puede entenderse que el instituto contiene un privilegio formal a favor de la Administración Tributaria, que no encuentra justificación en el ordenamiento jurídico, pues impone el pago previo de una suma dineraria a la parte más débil de la relación jurídico administrativa (el contribuyente), en perjuicio de sus situaciones jurídicas sustanciales; así lo ha entendido el Tribunal Constitucional español, cuando con ocasión de la sentencia N.º 110/1993 del 25 de marzo de 1993, expresó: “En el proceso monitorio rige el principio *solve aut repete*, paga o protesta. Mientras que en la llamada jura de cuentas de los artículos citados lo que rige es el principio *solve et repete*, paga y -luego de pagar- repite o reclama. Y es ahí donde reside el defecto constitucional ínsito en esos preceptos, cuyas reglas pueden ser calificadas sin duda alguna como privilegios (y ya se sabe: *privilegia sunt restringenda*).”

El tratamiento que ofrece la regla *solve et repete*, por medio de su principal efecto impositivo del pago de la deuda tributaria como requisito para la impugnación de la conducta administrativa, vulnera de forma incisiva el derecho fundamental a la igualdad, puesto que solo aquellos sujetos pasivos que posean los recursos económicos necesarios para afrontar la deuda, podrían cuestionar la juridicidad en sede administrativa o judicial respecto del cobro efectuado. Incluso el obligatorio cobro previo de la obligación tributaria a la interposición de los medios recursivos establecidos en contra del acto determinativo adoptado por la Administración, también posee el señalado efecto de desigualdad entre los sujetos pasivos que sí pueden o no efectuar el pago y con ello evitar los inconvenientes y

perjuicios derivados de la potestad ejecutiva de cobro de la Administración y de los esperables intereses que se imputen al capital adeudado por el sujeto pasivo.

Asimismo, el principio *solve et repete* cuestionado, adolece de una evidente falta de proporcionalidad entre el objetivo perseguido, asegurar la normal y regular percepción de la renta pública, y el medio utilizado para ello, la restricción del derecho de defensa. No basta que el fin perseguido sea constitucionalmente lícito y que el medio sea eficaz. Este debe guardar razonable proporcionalidad con la finalidad perseguida, de modo de no ocasionar una innecesaria e irracional restricción al ejercicio de derechos constitucionales. Como bien lo puntualiza Bidart Campos (ED 144-676), para saber si una medida es razonable o no lo es, no basta verificar si esa medida es conducente al fin propuesto, a lo cual hay que añadir un recaudo indispensable: no debe ser el medio más gravoso para los derechos que la medida compromete o restringe.

La regla viola abiertamente el principio de razonabilidad de las leyes porque si el fin del *solve et repete* radica en la necesidad de no obstaculizar la normal percepción de la renta pública, solo resultaría necesario negarle el efecto suspensivo a las acciones y recursos jurisdiccionales que puedan articular los contribuyentes para impugnar el acto administrativo (Spisso, 2005, pág. 68).

Es decir, la regla goza de total irrazonabilidad y, por ende, deviene inconstitucional, ya que viola el artículo 28 de la Constitución Nacional.

Por todos estos motivos, el principio es profundamente criticable. La regla *solve et repete* carece de sustento legal y resulta impropia de un sistema republicano y democrático de gobierno por violación del principio de la tutela jurisdiccional.

Ante la situación planteada, es importante que la justicia atenúe la tensión entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria, las cuales están sometidas a la ley por igual. Sin embargo, una de ellas (el Estado) posee prerrogativas exorbitantes, por lo que la otra parte (el contribuyente), requiere que se reconozca una cierta equiparación de atribuciones por parte de una justicia que pueda brindarle un efectivo resguardo de sus derechos. El instituto constituye un privilegio injustificado a favor del Fisco, y a pesar de que se encuentra enfrentado con principios, derechos y garantías de rango constitucional como el derecho a la tutela judicial efectiva o la igualdad entre los contribuyentes, no ha sido derogada en el ordenamiento jurídico argentino. Por otro lado, la jurisprudencia de la Corte

Suprema ha ratificado su validez a través del establecimiento de excepciones, moderando de esta forma sus efectos y dejando a su consideración en casos particulares, la valoración de las circunstancias de hecho que justificarían un apartamiento de la regla.

Ya dentro del sistema judicial en sí, y a efectos de poner a tono la legislación argentina con la legislación de derechos humanos y con la Constitución Nacional, sería interesante probar otras opciones legales que contengan disposiciones que contribuyan con la armonización del derecho del estado al cobro fiscal y los principios constitucionales de los contribuyentes. En tal sentido, se estima conveniente analizar la posible aplicación de la solución adoptada por Francia, donde el contribuyente, si bien está obligado a pagar el tributo exigido por el ente recaudador, independientemente de la acción ante los órganos jurisdiccionales, el monto pagado se le reintegrará solo si su reclamación o su juicio tienen éxito (con los respectivos intereses de mercado). Cabe resaltar que en el mecanismo adoptado por este país, la administración y los tribunales están facultados para suspender la ejecución, otorgándole un plazo con garantía real al contribuyente, que puede llegar hasta la fecha de la decisión judicial del conflicto. Esta solución de suspender la ejecución del crédito al reclamo judicial, daría como resultado un régimen de *solve et repete* atenuado.

Finalmente para concluir este trabajo, es destacable recordar a Giuliani Fonrouge, quien ya en el año 1956, sostenía:

Si cuarenta o cincuenta años atrás, con una fiscalidad incipiente, podía peligrar la recaudación normal de los ingresos por una excesiva tolerancia hacia los contribuyentes, en la actualidad la supresión del pago previo no puede afectar el funcionamiento regular de la Administración (pág. 624).

Jurisprudencia y Referencias bibliográficas

1. Jurisprudencia

Procurador Fiscal de la provincia de San Juan c/la Sucursal del Bco. Nacional sobre cobro de impuestos. Incidente sobre competencia, (17:207) (CSJN - 02 de marzo de 1876).

Don Baldomero Martínez c/Municipalidad de la Plata por pagos de impuestos indebidos sobre competencia, (79:17) (CSJN - 03 de junio de 1899).

Fisco Nacional c/ La Sociedad Córdoba del Tucumán s/ cobro de impuestos, (101:175) (CSJN - 04 de marzo de 1905).

Provincia de Santa Fe c/Manuel V. Moure s/sucesión, (188:286) (CSJN - 18 de noviembre de 1940).

Ganadera Los Lagos S.A. c/Nación, (190:142) (CSJN - 30 de junio de 1941).

Aaron Berzel c/Provincia de Santa Fe, (256:38) (CSJN - 12 de junio de 1963).

Ferraris Sergio Arturo c/ Provincia de Mendoza, (303:1580) (CSJN - 20 de octubre de 1981).

Mussio Hnos. SA, (308:381) (CSJN - 25 de marzo de 1986).

Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A, (312:2490) (CSJN - 21 de diciembre de 1989).

Trebas S.A., (312:1010) (CSJN - 02 de junio de 1989).

Firestone de Argentina SAIC, (313:1420) (CSJN - 11 de diciembre de 1990).

Ekmekdjíán, Miguel A. c/ Sofovich, Gerardo y otros, (315:1495) (CSN - 07 de julio de 1992).

Geigy Argentina S.A. (CNACAF Sala I - 26 de febrero de 1993).

Creaciones Etiene Marcele S.A. (CFSS Sala 3 - 26 de diciembre de 1994).

Recurso de Hecho Giroldi, Horacio David y otro s/recurso de casación, (318:514) (CSJN - 07 de abril de 1995).

Scheinin, Norberto (CFSS Sala 3 - 12 de julio de 1995).

Tronchet pour l'Homme SA, (77.225) (CFSS Sala 1 - 12 de junio de 1995).

Expreso Sudoeste S.A., (319:3415) (CSJN - 27 de diciembre de 1996).

Farmacia Scattoni SCS, (320:2797) (CSJN - 10 de diciembre de 1997).

Club Atlético Vélez Sarsfield Asociación Civil c/DGI s/impugnación de deuda, (72.655) (CFSS Sala 2 - 18 de diciembre de 1998).

Creaciones Ginesse SAIC c/DGI s/impugnación de deuda, (68.448) (CFSS Sala 2 - 17 de mayo de 1998).

Agropecuaria Ayui S.A. s/amparo, (322:1284) (CSJN - 30 de junio de 1999).

Asociación Israelita de Beneficencia y Socorros Mutuos Ezrah, (322:337) (CSJN - 09 de marzo de 1999).

Fusco de Abelardo, Gloria Catalina c/AFIP –DGI s/impugnación, (77.052) (CFSS Sala 2 - 30 de noviembre de 1999).

Sociedad Anónima Organización Coordinadora Argentina, (323:1787) (CSJN - 27 de marzo de 2000).

Mendieta, Alcides c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda, (91.105) (CFSS Sala 1 - 16/02/2001).

Barrotto, Marcelino (CFSS Sala 1 - 29 de mayo de 2001).

Alpi (CFSS Sala 3 - 31 de julio de 2003).

Centro Diagnóstico de Virus S.R.L., (328:2938) (CSJN - 02 de agosto de 2005).

Editorial Perfil S.A., (109.259) (CFSS Sala 3 - 09 de agosto de 2005).

Charge SA de Capitalización y Ahorro (19.995) (CFSS Sala 2 - 12 de enero de 2007).

Gubelco S.R.L. c/AFIP, G.2212, XXXIX, RHE (CSJN - 05 de junio de 2007).

Orígenes AFJP SA c/AFIP, (331:2480) (CSJN - 04 de noviembre de 2008).

Apache Energía Argentina SRL c/Provincia de Río Negro, (332:640) (CSJN - 26 de marzo de 2009).

Pandolfi Juan Alberto c/Dirección General Impositiva, (333:90) (CSJN - 23 de febrero de 2010).

Panatel SA (CFSS Sala 1 - 22 de octubre de 2012).

2. Referencias bibliográficas

- Alberdi, J. B. (1988). *Derecho Público Provincial Argentino*. Buenos Aires: Depalma.
- Bidart Campos, G. (ED 144-676). *Trámites municipales obstruidos arbitrariamente por sinrazones fiscales*. Buenos Aires: El Derecho.
- Bielsa, R. (1951). *Estudios de Derecho Público*. Depalma.
- Billardi, C. (2006). *Solve et Repete*. Ad-Hoc.
- Casás, J. O. (2000). *El Tribunal Fiscal de La Nación y el principio de 'solve et repete'*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Casás, J. O. (2010). El *solve et repete* en la República Argentina.
- Christensen, E. A. (1996). El *Solve et Repete*. Incidencia de la reforma constitucional. *La Ley*.
- Colombo, J. M. (2016). *El concepto y los caracteres del acto administrativo en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. Italia: Jornadas Ítalo Argentinas de Derecho Administrativo.
- de Mendizabal Allende, R. (1964). Significado actual del principio *solve et repete*. *Revista de Administración Pública N.º 43*.
- de Vedia, G. (2012). *Solve et Repete*. Buenos Aires: Astrea.
- Due, J. F., & Friedlaender, A. F. (1990). *Análisis Económico de los impuestos y del Sector Público*. Editorial de Derecho Reunidas S.A.
- Dumrauf, M. C. (2015). *Solve et repete: orígenes, naturaleza jurídica y fundamentos*. *Dip Cuántico*.
- García Vizcaíno, C. (2017). *Manual de Derecho Tributario* (2º Edición ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Garrido Falla, F. (2006). *Tratado de Derecho Administrativo*. Madrid: Tecnos.
- Giannini, A. D., & Sáinz de Bujanda, F. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Madrid.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1990). Acerca del *solve et repete*. *La Ley*.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero* (9º Edición ed., Vol. Tomo I). Buenos Aires: La Ley.

- Gordillo, A. (1963). *El acto administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Grau, A. E. (1971). *Habilitación de la instancia Contencioso Administrativa*. Platense.
- Ingrosso, G. (1952). *Instituzioni di diritto finanziario*. Nápoles: Jovene.
- Jarach, D. (1996). Constitucionalidad del principio *solve et repete*. *La información*.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Publicas y Derecho Tributario* (2° Edición ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Jarach, D. (1998). *Estudios de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Cima.
- Marienhoff, M. (1948). *Tratado de derecho administrativo, t. II, p. 385*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Martínez Araujo, A. A., Vedoya, L. A., & López Olaciregui, M. (1997). Reflexiones sobre el principio *solve et repete*. *La Ley*.
- Pérez, Daniel (2006). *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social, Tomo I Procedimiento y Proceso*. Buenos Aires: Errepar.
- Rivero, J., & Waline, J. (2004). *Droit administratif*. París: Dalloz-Sirey.
- Spisso, R. R. (2005). *Acciones y recursos en materia tributaria* (2° Edición ed.). Lexis Nexis.
- Spisso, R. R. (2016). *Derecho Constitucional Tributario* (6° Edición ed.). Abeledo Perrot.
- Telias, S. D., & Robiglio, C. (2006). Apelación de determinaciones de oficio y multas. Opción estratégica de la vía procesal. *Impuestos* (8).
- Tesoro, G. (1938). *Principi di diritto tributario*. Bari.
- Valdés Costa, R. (1958). *El principio de igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Derecho Fiscal.
- Villegas, H. B. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Zanobini, G. (1958). *Corso di diritto amministrativo* (Octava ed., Vol. I). Milán: Giuffré.