

# LA VIGENCIA DE LA REGLA “SOLVE ET REPETE” Y LA GARANTIA A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EN EL MARCO CONSTITUCIONAL ARGENTINO ACTUAL

THE DURATION OF THE RULE “SOLVE ET REPETE” AND THE GUARANTEE TO EFFECTIVE JUDICIAL PROTECTION UNDER CURRENT CONSTITUTIONAL ARGENTINIAN

*Maximiliano Rajjman (\*) - Esteban Daniel Salcedo (\*\*)*

**Resumen:** El presente trabajo constituye una investigación de los fundamentos de la regla “*solve et repete*” como institución del Derecho Tributario, su tratamiento en el derecho positivo, la doctrina, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, para concluir críticamente sobre su validez a la luz de los principios constitucionales de un Estado de Derecho.

**Palabras clave:** Derecho tributario - *Solve et repete*, jurisprudencia.

**Abstract:** This work is an investigation that is part of seeking a definition of the rule “*Solve et repete*” as an institution of Tax Law and its treatment in positive law, with an analysis of the doctrine in general and particularized judgments of the Supreme Court Justice of the Nation and the Supreme Court of Justice of Cordoba, to conclude, by a criticism, its validity in the light of constitutional principles.

**Keywords:** Tax Law - *Solve et repete*, jurisprudence.

**Sumario:** I. Introducción.- II. Concepto de la regla *solve et repete*.- III. Origen y evolución.- IV. Los fundamentos jurídicos del principio en la doctrina y su evolución.- V. Legislación argentina.- V. 1. Legislación Nacional.- V. 2. Legislación de la Provincia de Córdoba.- V. 3. Legislación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.- VI. La tutela judicial.-

---

(\*) Abogado, Especialista en Derecho de los Negocios con Tesina en Derecho Tributario, Profesor Ayudante de Primera de la Cátedra “A” de Derecho Tributario, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba.

(\*\*) Abogado-Contador Público, Profesor Adjunto de la Cátedra “A” de Derecho Tributario, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba.

VII. Una primera aproximación crítica.- VIII. Vigencia de la regla *solve et repete*: La opinión de la jurisprudencia.- IX. La regla *solve et repete* y la opinión de la doctrina.- X. Análisis crítico.- XI. Conclusiones.

## I. 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.

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, o en el caso que no lo sea implica su abolición lisa y llana o solamente morigerar sus efectos condicionándola a ciertas circunstancias de hecho y de derecho.

A tal fin el método de trabajo consistirá en hacer una breve referencia al origen de la institución y sus fundamentos, la evolución en el derecho comparado y en la legislación argentina hasta nuestros días, confrontando las normas que rigen el principio o regla *solve et repete* y las que amparan la Tutela Judicial efectiva del sujeto pasivo de una obligación tributaria o previsional, analizando el grado de prevalencia de una sobre otra. Por último integraremos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Tribunal Superior de Córdoba y la opinión de la doctrina, analizadas críticamente a la luz del actual ordenamiento jurídico nacional e internacional. A partir del resultado obtenido, mediante una crítica razonada y valorativa de esta regla, intentaremos esbozar una solución que proteja los intereses del Estado y de los contribuyentes.

## II. Concepto de la regla *solve et repete*

La regla del "*solve et repete*" significa que cualquier ciudadano a los efectos de discutir la legalidad de una determinación tributaria o previsional realizada por el fisco, previamente debe pagarlo. Al decir del Profesor Dino Jarach, "*la regla solve et repete constituye un medio peculiar de tutela del crédito tributario del Estado*" (1).

---

(1) JARACH, Dino, "*Estudios de Derecho Tributario*", Buenos Aires, Argentina, Ediciones Cima, 1998, p. 241.

Por su parte el Dr. Christensen, ha dicho que “*es 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*” (2).

En este sentido lo ha interpretado Rodolfo Spisso cuando dice que el pago previo *constituye un presupuesto procesal de la acción de conocimiento, que no se encuentra consagrado en la Constitución Nacional*(3).

En definitiva la institución del *solve et repete* jurídicamente constituye un requisito previo para poder acceder a la justicia.

Este principio debería comprender únicamente la obligación tributaria o previsional y sus intereses, por lo que podría recurrirse sin previo pago las multas o demás sanciones, pero ello no es tan así y existen disposiciones que también las incluyen.

### III. Origen y evolución

La institución *solve et repete* ha sido desconocida en la mayor parte de los sistemas nacionales. En Inglaterra, Alemania, Francia, Suiza y EEUU entre otros no rige, ya que una resolución que determina la obligación de abonar tributos puede ser impugnada y suspende el acto. (4)

Su origen se encuentra en el derecho romano, cuando en tiempos de la República, el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores, para obtener la declaración de ilegitimidad de la *pignoris captionem* (5) otorgada a los publicanos. De allí pasó al derecho del Imperio, concretándose en la época contemporánea, en el art. 6º de la ley italiana 2.248 del 20 de marzo de 1865 sobre contencioso administrativo al disponer: “*En toda controversia de impuestos los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán acompañarse del certificado del pago del impuesto, excepto en el caso que se trate del cobro de una liquidación adicional*”. Es manifiesta la rigidez de la norma al exigir el pago previo a cualquier controversia judicial. La evolución jurídica en el Derecho Tributario Italiano marcó una firme tendencia hacia las excepciones con el propósito de no trabar la defensa y garantizar el debido proceso legal de los contribuyentes (6). Dicha norma fue derogada definitivamente por declara-

---

(2) CHRISTENSEN, Eduardo Alberto, “El *Solve et Repete*. Incidencia de la reforma constitucional”, en *Revista La Ley*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 1996-B, 1189.

(3) SPISSO, Rodolfo R. “*Acciones y Recursos en Materia Tributaria*”, 2ª Ed., Lexis Nexis, p. 64.

(4) GIULIANI FONROUGE, C., *Derecho Financiero*, T. II, 10ª edición, La Ley, p. 795.

(5) SCIALOJA, Vittorio, “*Executio Extra Ordinem*”. Procedimiento Ejecutivo. “Procedimiento Civil Romano - Ejercicio y Defensa de los Derechos. Traducción de Santiago Sentis Melendo y Marino Ayerra Redin. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires, 1954, p. 297.

(6) JARACH, Dino, “El principio *solve et repete* en el Derecho Fiscal Argentino y Especialmente en la Provincia de Buenos Aires”, en *Estudios de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Cima Profesional, 1998, p. 279.

ción de inconstitucionalidad de la Corte Constitucional al resolver el caso “*Sttropa*,” el 31 de marzo de 1961.

Por su parte España, si bien estaba contemplado en su legislación tributaria, en 1973 una sentencia del Tribunal Constitucional declaró a la regla inconstitucional aún antes de la sanción de la actual Constitución que data de 1978.

La mayor parte de la doctrina especializada, siguiendo a Giuliani Fonrouge, sostiene que en Argentina el principio *solve et repete* fue consagrado jurisprudencialmente en acciones de impugnación de tributos locales por una creación pretoriana de nuestra Corte Suprema en fallos que datan del fin del siglo XIX (7), para luego ser consagrado legislativamente. Es de hacer notar que en dichos fallos los estados implicados son locales y la Corte Suprema intentó poner distancias en este tema porque como lo explica Giuliani Fonrouge el tratarse de impuestos provinciales y la posible afectación o injerencia de la justicia federal en cuestiones tan sensibles a las autonomías provinciales, como lo constituyen las rentas que permiten el desenvolvimiento de los gobiernos de provincia, era un bien demasiado caro y que se pretendía consolidar por aquellos años.

Sin embargo, Billardi (8) cita como antecedente la Ley nacional N° 217 de 1859, por la cual se aprueba lo que podría considerarse la primer Ley Nacional de Contabilidad Pública (9), que consagra por primera vez el *solve et repete* en nuestro país. Esta norma atribuye el origen de esta institución a la ley francesa sobre hacienda.

Es importante rescatar entre los antecedentes la Constitución de la Provincia de Córdoba de 1870, como la primera que reguló el instituto en su artículo 112, inc. 7°. En oportunidad de discutirse dicha disposición el convencional Jerónimo Cortés justificó la inclusión del *solve et repete* sosteniendo que “*era la única combinación capaz de conciliar las exigencias del derecho individual con la fácil y pronta recaudación de la renta (interés fiscal)*” pero agregando un argumento importante al decir “*que esto era así ya que las cuotas de las contribuciones eran ordinarias y pequeñas y de poca importancia por lo cual no provocaría un daño considerable al contribuyente en el caso que tuviera que reclamar*” (10).

En el orden nacional la Ley 11.683, publicada el 1° de enero de 1933, si bien no fue expresamente implantado incluía disposiciones tales como los arts. 75, inc. a) y 92 de parecidas consecuencias. Así, el art. 75 del texto ordenado 1949 de la Ley 11.683 lisa y llanamente no contemplaba acciones contenciosas contra el Fisco Nacional para im-

---

(7) “*Procurador Fiscal de la provincia de San Juan c/la Sucursal del Bco. Nacional sobre cobro de impuestos. Incidente sobre competencia*,” resuelto el 02 de marzo 1876 (Fallos: 17; 207) y el caso “*Don Baldomero Martínez c/Municipalidad de la Plata por pagos de impuestos indebidos sobre competencia*,” dictado el 03 de junio de 1899 (Fallos 79:17).

(8) “*Solve et repete, Crítica a su vigencia jurídica*,” Ed. Ad hoc, p. 78.

(9) Sustituida por la Ley 428 de 1870, considerada por muchos como un verdadero código de contabilidad, que estaría vigente hasta 1947.

(10) CORTÉS, Jerónimo, *Vistas Fiscales*, 5 tomos, Buenos Aires 1887.

pugnar estimaciones de deuda realizadas de oficio por la Dirección General Impositiva, pero al permitir las, en cambio, para impugnar multas o sanciones y para repetir montos tributarios ya abonados (11), no le dejaba al contribuyente otra alternativa que pagar primero y recurrir después.

Estos artículos, hoy derogados desde la implementación del Tribunal Fiscal de la Nación por la Ley 15.265, órgano ante el cual se podían apelar en general las determinaciones impositivas de oficio y las sanciones de multas, han dejado vigente la regla solo para las determinaciones y sanciones de menor cuantía (12).

Las sentencias del Tribunal Fiscal podían -al igual que en la actualidad- ser impugnadas por ante la Cámara Nacional competente mediante el denominado “Recurso de revisión limitado”, otorgable únicamente al solo efecto devolutivo, de suerte que su interposición no suspendía la obligación de pago del impuesto ni impedía la iniciación del juicio de apremio contra el deudor.

Por último cabe apuntar que el instituto del *solve et repete* fue receptado en la Ley de Sellos de 1955 (13), la cual remitía a la Ley 11.683 y en la Ley N° 18.820 en materia previsional, sustituido en la actualidad por el art. 26 de la ley 24.463.

El relato de los antecedentes demuestra que en realidad el origen de la regla *solve et repete* tiene un punto de partida legislativo al cual le siguió un acompañamiento jurisprudencial de nuestra CSJN.

#### **IV. Los fundamentos jurídicos del principio en la doctrina y su evolución**

En general se ha invocado la necesidad de asegurar la normal y regular percepción de los recursos públicos como fundamento legitimador del “*solve et repete*”.

Dentro de la doctrina, se observa al respecto que hay dos grupos claramente diferenciados: los que se oponen férreamente a su aplicación; y los que consideran fundada su inclusión en la legislación.

Cabe aclarar que dentro de ambas corrientes tampoco existe una comunión de ideas, sino que cada uno de los autores fundamenta su posición con argumentos disímiles, intentando demostrar las deficiencias y virtudes de este principio.

Las explicaciones sobre su naturaleza jurídica van desde argumentos que lo consideran un privilegio, apoyado simplemente en fines prácticos o políticos, hasta considerar la exigencia del pago previo como derivación de la presunción de legitimidad o ejecutoriedad del acto administrativo o de que es un principio propio del Derecho Tributario con todos los matices posibles. Esto pone de manifiesto que no existe acuerdo sobre el tema pese a lo mucho que ha sido discutido y debatido.

---

(11) GIULIANI FONROUGE, Carlos María. “Acerca del Solve et Repete”, La Ley, 82-616.

(12) Ley 11.683, art. 76 inc. b) y 159 inc. a y b (ADLA 1959 - A, 239), por montos de \$2.500 o menores.

(13) Ley 12.922 de 1946, B.O. 27/06/47, según T.O. Dec. 8754/55, B.O. 27/06/55 (ADLA 1947, 169).

Un primer grupo de autores (Mattiolo, Quarta, Uckmar, Scandale, Moffa) citado por Giuliani Fonrouge (14), considera al *solve et repete* como un *privilegio del fisco*, establecido con una exclusiva finalidad práctica o política de que la actividad del Estado no resulte perturbada por dilaciones en la oportuna percepción de los tributos.

Un segundo grupo (Mortara, Bodda, Vitta, Orlando, Borsi y D'Alessio), también citado por Giuliani Fonrouge, sostiene que el *solve et repete* deriva del *principio de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo* y que por lo tanto constituye una consecuencia normal de la actividad de la administración. De este grupo se desprende Bielsa, que invoca como fundamento la *ejecutoriedad del acto administrativo* y no la presunción de legitimidad.

Otra variante del segundo grupo fue la opinión de Ingrosso, quien sostuvo que el *solve et repete* no es un refuerzo de la ejecutoriedad del acto administrativo, sino la *forma natural en que se manifiesta y actúa la fuerza ejecutiva del rol y del acto de intimación*. El acto administrativo de imposición no puede ser anulado por la autoridad judicial, sino reparar la lesión jurídica que el provoca y que resulta del pago.

Con una visión estrictamente tributarista, Giannini (15) sostiene que la regla consiste en una norma peculiar del derecho tributario, tutela los intereses patrimoniales del erario y su finalidad es la de constituir un *medio ulterior* para impedir al particular que pida en juicio la tutela de su derecho sin el pago previo del tributo, ejerciendo sobre él una presión para obligarle a cumplir, en tiempo oportuno, la obligación resultante de la liquidación (16).

Asimismo, Tesoro (17) sostiene que la regla es algo más, algo diferenciado del principio de ejecutoriedad, se trata a su entender de una *norma particular* de nuestra rama del derecho tributario, norma en parte justificada *por necesidades políticas y por la presunción de legitimidad del acto administrativo* de determinación, pero sustancialmente diversa y paralela al principio de ejecutoriedad. La explicación jurídica de esta regla tributaria, es la afirmación de la autoridad estatal emanada de la presunción de legitimidad del acto administrativo y entraña la ejecutoriedad. La verificación de la deuda impositiva se presupone legítima, no correspondiendo conocimiento alguno de la potestad judicial mientras no se haya ejecutado el pago.

Según Griziotti (18) la regla constituye una *institución autónoma* del derecho financiero y reviste el carácter de medida protectora de política financiera, cuya finalidad, *función*

---

(14) GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, T. II, 10ª edición, Ed. La ley, p. 787.

(15) GIANNINI, A. D., "Solve et Repete", en *Revista de Derecho Público*, 1936, pp. 349 y ss., y *El contenido del impuesto*, Milano, Giuffrè, 1937, pp. 281 y ss.

(16) No obstante reconocer la función análoga que cumple el principio con la ejecutoriedad del acto administrativo, Giannini sostiene que las consecuencias prácticas son distintas porque la petición del contribuyente será atendida una vez satisfecho el gravamen fiscal.

(17) Citado por VILLEGAS, Héctor Belisario en "La regla *solve et repete* y su vigencia en el derecho tributario argentino", *Revista Derecho Fiscal*, T. XLIII, Buenos Aires, Argentina, pág. 289 y ss., año 1987.

(18) GRIZZIOTTI, Benvenuto, *Principio de ciencia de las finanzas*, traducción e introducción de Dino Jarach, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1959.

*o motivo es proteger las finanzas públicas* erigiendo una valla para los contribuyentes de mala fe. Es decir es un privilegio del Estado, ya que si todos discutiesen sin pagar se trabaría el accionar de la administración.

Por su parte Jarach opina que esta regla constituye un medio peculiar de tutela del crédito tributario del Estado (19). Considera que, de todos modos, el “*solve et repete*” beneficia al Fisco, y, a pesar de las atenuaciones al principio, podría hacer inútil el derecho de defensa de los contribuyentes, para el cual el previo pago constituya una valla insuperable (20).

Para Ramón Valdés Costa (21), no se trata de un principio o regla, sino de un *injusto privilegio fiscal*, tanto para interponer los recursos administrativos como la acción judicial. Ello así, porque contraría principios jurídicos fundamentales en el estado de derecho, en tanto el particular afectado por el acto ilegal no puede obtener un pronunciamiento jurisdiccional si no paga previamente la pretensión de su acreedor. Aclara que esta posición doctrinaria no implica, necesariamente, que la administración no puede perseguir por vía de ejecución, el pago de su crédito, que podría prosperar si el deudor tiene la solvencia necesaria, o adoptar las medidas cautelares que correspondan.

Giuliani Fonrouge (22) afirma en contra del principio que el derecho concedido al fisco de ejecutar sus créditos por impuestos, tan solo para asegurar el interés fiscal, puede obtenerse por otros medios- penas, recargos, fianzas- cubriéndose de malévolas argucias y expedientes dilatorios.

Como se podrá advertir, la falta de uniformidad de fundamentos vertidos por la doctrina como así también aquellos que se lo niegan parece obedecer a la imposibilidad de atribuir una clara fundamentación jurídica a la regla “*solve et repete*” ya que su finalidad es esencialmente política, consistente en impedir que mediante la controversia se obstaculice la recaudación, constriñendo en consecuencia al particular al pago.

## V. Legislación argentina

Haremos una breve reseña de las normas relativas al *solve et repete* en el derecho argentino tanto a nivel nacional, como de la provincia de Córdoba a los efectos de demostrar su vigencia plena desde el punto de vista positivo.

### V.1. Legislación Nacional

El principio “*solve et repete*” no ha sido receptado constitucionalmente ni en la actualidad existe una norma general del ámbito administrativo y/o tributario que establezca

(19) JARACH, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, *Fundamento Jurídico del Solve et Repete*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Cima Profesional, 1998, p. 241.

(20) JARACH, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, *Constitucionalidad del Solve et Repete*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Cima Profesional, 1998, p. 282.

(21) VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1992.

(22) GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*, 10ª Edición, T.II, Argentina, Ed. La Ley, p.796.

el instituto con carácter general. En consecuencia debemos analizar cada ley especial a los efectos de determinar la recepción y el alcance del instituto en cada caso concreto.

### **a) Los tributos nacionales: la ley 11.683**

El artículo 76 inc. b) de la ley 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 (23) que habilita la competencia según lo dispone el art. 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 (art. 192 de la ley 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 (art. 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 tributos (24), 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 (25).

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 art. 159 de la ley 11.683, al contribuyente solo le queda la posibilidad de interponer el Recurso de Reconsideración previsto en el art. 76 inc. 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 art. 82 inc. a) de la 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 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.

### **b) Los recursos de la seguridad social: Leyes 18.820 y 24.463**

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.

---

(23) \$2.500.

(24) 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.

(25) Jarach sostiene que en esta situación no existe *solve et repete* porque no constituye un presupuesto procesal de la acción de impugnación, en *ob. cit.* en nota 1, p. 274.



El art. 15 de la ley 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 art. 12 de la ley 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 24.463 en su art. 26 inc. b, también exige que los recursos que se intenten contra una resolución de AFIP ante la Cámara Federal de la Seguridad Social deberán 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.

### ***c) Las normas procesales del juicio de ejecución fiscal***

Existe una situación muy especial que se produce tanto a nivel nacional (ley 11.683 art. 92) como en los diferentes ordenamientos adjetivos de las provincias (vg. Ley 9024 de la Provincia de Córdoba) que limitan las defensas o excepciones oponibles en el juicio ejecutivo fiscal, lo cual ante un reclamo objetable desde el punto de vista sustancial obliga al contribuyente a pagar y luego repetir en una acción ordinaria. Es del caso citar los planteos de excepción de inhabilidad de título cuyo análisis es generalmente restringido a sus formas extrínsecas lo cual puede llevar a exigir el pago de una deuda inexistente o inexigible (26).

### ***d) Los sistemas de pagos a cuenta***

Los distintos regímenes de recaudación de los tributos prevén pagos a cuenta de una obligación presunta determinable en su cuantía en el futuro, lo cual puede dar lugar a excesos respecto al monto que en definitiva corresponde abonar, ocasionando de este modo un ingreso al Fisco por el cual hay que solicitar su devolución. Mencionaremos brevemente las situaciones que pueden ocasionarlo.

#### ***1) Pago Provisorio de impuestos vencidos (Ley 11.683 art. 31)***

La falta de presentación de declaración jurada durante uno o varios períodos fiscales faculta al Fisco a reclamar por vía de ejecución fiscal una suma de dinero proporcionada al tributo que presumiblemente se debe satisfacer. Ello conlleva que ante la oposición del

---

(26) Sin embargo “la Corte Suprema de la Nación en reiteradas oportunidades ha dicho que la regla según la cual en el juicio de apremio no se pueden discutir aspectos sustanciales de la obligación no puede llevar a admitir una condena cuando falta alguno de los presupuestos básicos de la acción ejecutiva, como es la existencia de deuda exigible y ello resulta manifiesto de los autos.” SPISSO, Rodolfo. “Acciones y recursos en materia tributaria”, 2ª Edición, Ed. Lexis Nexis, 2008, p. 136.

contribuyente en el juicio ejecutivo por inexistencia o inexigibilidad de la deuda, deba abonar y luego repetir el importe discutido.

## 2) *Las retenciones y percepciones*

Los distintos niveles de gobierno estatal debido a las constantes y recurrentes urgencias financieras han instituido un complejo sistema de pagos a cuenta de anticipos, retenciones y percepciones.

A tal fin se han creado un sinnúmero de disposiciones reglamentarias implementando diversos sistemas de retenciones y percepciones no solo a nivel nacional sino también provincial que en la mayor cantidad de los casos no tienen relación con la medida del hecho imponible sino con otros parámetros indirectamente relacionados con aquel (vg: acreditaciones bancarias).

La complejidad de los sistemas y en muchos casos su irracionalidad, si bien aportan a los fiscos implicados una percepción regular de ingresos, llegan a producir en muchas situaciones constantes saldos a favor del contribuyente referidos a impuestos que también puede ocurrir sean de dudosa constitucionalidad.

En los hechos esto funciona de tal manera que el contribuyente si pretende discutir el tributo ya haya sufrido la detracción de su propiedad lo cual lo obliga a reclamar a los fiscos implicados la devolución de los importes y constituyendo de esta manera un *pago previo con un reclamo posterior*, elementos propios del “*solve et repete*”.

### ***e) Otras normas legislativas y el “solve et repete” aplicado a las 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 21.864, 20.680, 21.740, 24.922 y decreto ley 6704/63) 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 (27).

## **V. 2. Legislación de la Provincia de Córdoba**

La actual Constitución de la Provincia de Córdoba no contiene ninguna disposición referida al “*solve et repete*” como sí lo hacía expresamente la vieja Carta Magna provincial de 1923 (28) y que estuvo vigente hasta 1987. Así también es de tener en cuenta que dicha

---

(27) “Parafina del Plata S.A.C.I. s/Rec. de apelación- Impuesto a los Réditos”, 02/09/1968 Fallos: 271;297, “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/Fisco Nacional (DGI) s/demanda contenciosa”, 15/10/1981, Fallos: 303; 1548.

(28) Art. 116 inc. 7°. establecía, entre otras atribuciones del gobernador, la de hacer recaudar los impuestos y rentas, decretando su inversión sujeta a la ley de presupuesto, agregando dicha norma,

reforma había incorporado en carácter de anexo como disposición complementaria la Convención Americana de Derechos Humanos a sus disposiciones, lo cual es anterior a la modificación de la Constitución Nacional del año 1994.

Aquí es preciso hacer notar que la Convención Americana de Derechos Humanos, había sido aprobada por ley nacional N° 23.054, a la cual adhirió la Provincia de Córdoba mediante Ley N° 7098 (29), por lo cual al referirse a un Tratado Internacional gozaba desde aquella época de especial jerarquía por encima de las leyes ordinarias que le otorga el art. 31 de la Constitución Nacional.

Sin embargo, tiempo después al sancionarse el Código en lo Contencioso Administrativo mediante ley N°: 7182 (30), en su art. 9 cobra plena vigencia el “*solve et repete*” al exigir expresamente el pago previo de tributos como requisito para interponer demanda en contra de la provincia o un municipio. La disposición citada recientemente ha sufrido una modificación, atenuando la vigencia del principio al otorgar la posibilidad al contribuyente de sustituir el pago mediante diferentes tipos de garantías (31).

Por su parte el Código Tributario de la Provincia de Córdoba a partir del año 2002 en forma expresa prevé la regla “*solve et repete*” al exigir para promover la demanda contenciosa administrativa u ordinaria ante el Poder Judicial contra las decisiones definitivas y de última instancia de la Dirección de Rentas, el pago previo de los tributos adeudados, su actualización, recargos e intereses (32). No obstante la misma norma contempla una atenuación a la regla discutida, sustituyendo el pago mediante diferentes tipos de garantías para poder acceder a discutir judicialmente las resoluciones administrativas.

### V. 3. Legislación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Vale mencionar una variante de la atenuación a la regla *solve et repete* vigente en la ley 189 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que corresponde a las normas del Código Contencioso Administrativo y Tributario. En su artículo 9 dispone que el Juez en la primera instancia puede relevar el pago previo del tributo antes de proseguir el juicio si considera que existe una verosimilitud en el derecho.

## VI. La 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

---

que el contribuyente podía ocurrir a los tribunales para la decisión del caso, previa constancia de haber pagado.

(29) Ley 7098, B.O.P. Cba. 27/03/84 (ADLA 1984 - C, 3099), se adhiere a la Ley Nacional N°: 23.054.

(30) Ley 7182, B.O.P. Cba. 27/11/1984. “Artículo 9º.- Cuando el acto administrativo que motiva la demanda en su parte dispositiva ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de tributos vencidos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida conforme a la liquidación formulada por la Administración, excluida la parte que constituya multa, recargos o intereses.”

(31) Ley 9874, artículo 19, B.O.P. 22/12/2010 (ADLA 2011-A, 469).

(32) Art.120, 4º párrafo, Código Tributario Provincial, Ley 6006, T.O. Dec. 270/04 (ADLA 2004-C, 3154).

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.

### VI.1. Bases Constitucionales de Derecho Procesal

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 justicia (33). 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 constitucional (34), gozan del derecho de reclamar el efectivo ejercicio de tal deber estatal.

En un “Estado de Derecho”, en el que las personas no son súbditas, deviene inadmisibles la obligación de pago de una deuda determinada por la Administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo.

El verdadero artífice del novedoso entorno de la acción como derecho cívico o, mejor dicho, de la acción constitucional, ha sido Couture, con lo cual se privilegia una consideración más apropiada de este aspecto del Derecho Procesal que se aleja del simple hecho de tener fundamento para peticionar. El acceso a la justicia marca el rumbo a este sentir igualitario.

Desde que la Administración se encuentra también sometida a la ley según los ordenamientos constitucionales modernos, la relación jurídica nacida *ex lege*, como lo son las tributarias y previsionales, implican la igualdad de trato de todas las partes o sujetos de aquella. Por tal razón la propia administración no puede gozar de privilegios tales como la inmunidad de ser demandado en juicio.

Esto ha sido revitalizado por diversas declaraciones, convenciones y pactos complementarios de los derechos y garantías reconocidos por nuestra Carta Magna (35). En

---

(33) 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”.

(34) 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...”.

(35) CONSTITUCIÓN NACIONAL, Artículo 75, inc. 22: “Corresponde al Congreso:...22) Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes...”.

este contexto cobra relevancia la reforma constitucional de 1994, en cuanto incorporó a la Parte Dogmática un Capítulo II sobre: “*Nuevos Derechos y Garantías*”, en el que cobra un papel significativo el art. 43, que incorpora a la Ley Suprema los perfiles más trascendentes de la acción de amparo (tanto en su modalidad individual como colectiva). Asimismo la reforma incorporó por el art. 75, inc. 24, diez declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre derechos humanos, los cuales en las condiciones de su vigencia, pasaron a tener jerarquía constitucional, más allá de no derogar artículo alguno de la primera parte del estatuto fundamental, debiendo entenderse complementarios de los derechos y garantías en él reconocidos. De este modo, se ha venido a expandir el “Estatuto de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, que actúa como límite y cauce para el ejercicio del poder estatal en general.

Entre los pactos de jerarquía constitucional más relevantes relacionados con el tema que nos ocupa podemos citar la Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la Asamblea General de Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948 (36), la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, adoptada por la IX Conferencia Internacional Americana, Bogotá, 1948 (37) y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) (38).

En definitiva, del plexo normativo citado 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.

Por su lado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: “Horacio David Giroldi y Otro” (39), fijó el alcance de dichos pactos al decir que la jurisprudencia de los tribunales internacionales competentes para la interpretación y aplicación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe servir de *guía para la interpretación* de los preceptos convencionales en la medida que el Estado Argentino reconoció la competencia de la Corte Interamericana.

---

(36) “Artículo 10 - Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.”

(37) “Artículo 18 - Derecho de justicia. Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.”

(38) “Artículo 8º - Garantías judiciales: 1. 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.”

(39) “Fallos”: 318: 514, sentencia del 7 de abril de 1995.

## VI.2. La Convención Interamericana de Derechos Humanos (40)

El art. 8, inc. 1, de la Convención Interamericana de Derechos Humanos determina: *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente o 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”*.

La problemática se reduce a determinar si este artículo de la Convención prescribe la abolición lisa y llana de la regla del *solve et repete*, o solamente morigerar sus efectos condicionándola a ciertas circunstancias de hecho y de derecho.

A simple vista no se advierte una colisión literal entre el *“...derecho a ser oída...con las debidas garantías...por un juez o tribunal...”* y las disposiciones que exigen el pago previo de un tributo para discutir en sede judicial su procedencia.

Podríamos resumir la cuestión en la siguiente pregunta:

¿Que significado cabe atribuir a la expresión que una persona deba ser oída por un tribunal independiente para la determinación de sus obligaciones fiscales?

Conforme al art. 1º de la Convención citada, los Estados se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio. En virtud del art. 2, en caso que no estuviera garantizado, adoptar las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacerlos efectivos.

Por lo tanto la inclusión indubitable de la Convención citada en nuestro derecho incide en un doble aspecto: primero, sobre la legislación vigente, desde el punto de vista de la incompatibilidad de ésta con las normas del Pacto, lo que implica ya sea la derogación tácita de aquella o la obligación de dictar las normas que sean necesarias para hacer efectivos los derechos y libertades amparados por el Pacto; segundo, sobre la posibilidad de recurrir ante la Comisión y la Corte Suprema en caso de violación de tales derechos y libertades.

La mencionada norma indica que ese derecho a la defensa debe ser concedido sin condiciones ni obstáculos de ninguna especie. Es decir que el contribuyente tiene el derecho a la jurisdicción en todos los aspectos, lo cual incluye tanto el material como el formal, de la relación jurídica fiscal.

De este modo queda claro entonces que, si se garantiza el derecho defensivo en causas fiscales, sin condicionamientos ni obstáculos, no puede quedar subsistente la regla

---

(40) Pacto de San José de Costa Rica, suscripto el 22 de noviembre de 1969, firmado por la República Argentina el 2 de febrero de 1984, aprobado por el Congreso mediante ley 23.054 y publicada en el B.O. el 27 de marzo del mismo año. Comenzó su vigencia en nuestro país al momento de la ratificación del tratado, el día 05 de setiembre de 1984. Casi diez años después, el 24 de agosto de 1994 fue incorporado a la Constitución Nacional por el art. 75 inc. 22.

según la cual el acceso a la órbita judicial debe estar condicionado al previo pago de la presunta deuda tributaria.

## VII. Una primera aproximación crítica

A esta altura resulta casi innecesario advertir que no basta consagrar derechos y garantías en las Constituciones para que sean respetados por las autoridades y los demás ciudadanos, tal como lo demuestra nuestra historia contemporánea.

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.

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

Admitir la tutela judicial en sentido estricto en materia tributaria o previsional, importa eliminar las limitaciones de todo tipo a la habilitación de la instancia e, incluso, otorgar un plus de protección judicial para que ésta se torne real y efectiva, intensificando el control de la acción administrativa y protegiendo al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes. A tal efecto, es necesario admitir la posibilidad de demandar al Estado, sin condiciones o requisitos previos, a los efectos de la revisión de los actos de determinación tributaria o previsional. Así también, deben eliminarse recaudos irrazonables, como el que impone el tránsito ritual de procedimientos administrativos inconducentes (vg.: recursos de reconsideración o jerárquicos) que solo tienen como objeto agotar la vía administrativa, y que en la mayoría de los casos solo confirman lo actuado por instancias administrativas anteriores. Es absolutamente inadmisibles que haya instancias u órganos que demoran arbitrariamente el proceso y, en consecuencia, la recaudación, ya que por caso no fijan plazos perentorios para las resoluciones, ellos son: a) el Recurso de Reconsideración (41), en donde el Fisco es juez y parte y que debería ser de uso restringido para “meras cuestiones formales”; y b) los Tribunales Fiscales, instaurados también en algunas provincias, que en general dependen del Poder Ejecutivo, deberían actuar de manera más eficiente y veloz a lo que ocurre actualmente para que cumplan el fin para el que fueron creados.

Dicho de otra manera, 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.

---

(41) Ley 11.683, art. 76 inc. a).

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.

Ello así, desde que el derecho de acceder al proceso no debe ser sólo teórico, sino efectivo y materializado en los hechos y el derecho.

## **VIII. Vigencia de la regla *solve et repete*: la opinión de la jurisprudencia**

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 5 de setiembre de 1984, y su posterior elevación de jerarquía en 1994 al incorporarse a nuestra Constitución Nacional. También se hará mención a la influencia del Pacto citado en la jurisprudencia del Tribunal Superior de la Provincia de Córdoba.

### **VIII. 1. Doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: Evolución**

#### ***VIII.1.1. Período anterior al 05 de septiembre de 1984***

En líneas generales la Corte Suprema no había hecho lugar a las alegaciones de inconstitucionalidad del *solve et repete* (42). Reconocía únicamente que existía lesión al derecho de defensa en juicio cuando la desproporcionada magnitud del monto del depósito con relación a la concreta capacidad económica del apelante tornaba ilusorio su derecho en razón del importante desapoderamiento que podría significar su cumplimiento. Es decir, cuando el pago previo sea susceptible de producirle un *perjuicio de difícil, imposible o tardía reparación, o en caso de que se vulnere la defensa en juicio* (43). Sin embargo ello debe tratarse de una falta comprobada e inculpable de los medios para enfrentar su erogación, rechazando expresamente que a través del requerimiento del

---

(42) Fallos 256:38. "Aaron Berzel c/Provincia de Santa Fe" - 12 de Junio de 1963: "...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..."

Fallos 288:287, "Adelphia S.A.I.C. s/sumario" - 30 de Abril de 1974: "...Es constitucionalmente inobjetable la exigencia del pago previo de las multas aplicadas por la autoridad administrativa con motivo de infracciones y como requisito de la intervención judicial. Ello no impide considerar supuestos de excepción que contemplan situaciones patrimoniales concretas en que se compruebe la falta inculpable de los medios necesarios para afrontar la erogación del depósito previo de la multa..."

(43) Fallos 158:86; 188:286; 194:287; 256:38; 261:81 y arg. doct. de fallos 205:448 y 267:487.



pago previo se revele en modo inmediato e inequívoco un propósito persecutorio de parte de los órganos administrativos de aplicación (44).

Así también la CSJN ha dejado de lado la aplicación de la regla “*solve et repete*” en situaciones de gravedad institucional en que el ejercicio del poder tributario resulta frustratorio de derechos de naturaleza federal, que conlleven la perturbación en la prestación del servicio público (45).

### VIII.1.2. Período posterior al 05 de septiembre de 1984

En este período la CSJN agrega una nueva excepción, dejando de lado la aplicación de la regla en situaciones anómalas claramente excedentes del ejercicio normal de las facultades impositivas propias de los estados (46).

La CSJN en este período intermedio, que comienza con la aprobación e incorporación al orden jurídico argentino del Pacto de San José de Costa Rica y previo a la reforma constitucional de 1994, sostuvo el criterio de que la exigencia del pago previo no restringía las garantías de igualdad y defensa en juicio (47). En lo referente al Pacto dijo, que si bien se trataba de derecho plenamente operativo en nuestro país no desplazaba la vigencia de la ley 18.820 (48).

Ante este planteo, el mantenimiento de la vigencia de una normativa interna, como lo son las leyes nacionales 11.683, 18.820, y la normativa provincial que exigen el pago previo para acceder a la justicia comenzaba a vislumbrarse como una violación del tratado. No derogar el principio *solve et repete* contenido en las leyes tanto nacionales como locales, no cabe duda que configuraba cuanto menos una omisión de establecer disposiciones que hagan posible el cumplimiento de la garantía de libre acceso a la justicia.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, incluso antes de la reforma constitucional del año 1994, ya había dilucidado en el caso “*Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. s/Impugnación*” (49) esta cuestión de vigencia de las disposiciones de los Tratados Internacionales, específicamente refiriéndose a la Convención Interamericana de Derechos

---

(44) Fallos 308:381 “*MUSSIO Hnos. S.A.*” - 25 de Marzo de 1986; Fallos: 296:40 “*ULAX S.R.L.*”, 5 de Octubre de 1976.

(45) Fallos 255:41; 256:527; 259:43; 283:20; arg. doctr. de Fallos: 273:103; 278:220; 279:137; y 283:66.

(46) Fallos 188:286; 266:81.

(47) Fallos 307:1963, “*Villar Hermanos y Cía. S.R.L.*”, 10 de Octubre de 1985.-

(48) Fallos 312:2490, “*Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.*”

(49) Fallos 312:2490. “*Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. s/Impugnación*”, sentencia 21.12.1989: Reconoce incuestionablemente la Corte que existen en dicha Convención normas que son programáticas, esto es que vienen a consagrar un principio orientador al cual deberán adecuarse las legislaciones de los Estados signatarios. Pero también reconoce nuestro más alto tribunal, en este precedente, que existen disposiciones plenamente operativas en el Pacto, ubicando a la norma que deroga cualquier restricción para acceder ante los tribunales judiciales para la determinación de sus obligaciones fiscales, entre otras, al art. 8º, punto 1 del Pacto mentado, dentro de las claramente operativas.

Humanos, encontrando cláusulas, algunas programáticas y otras operativas (50). Sin embargo le impuso una *condición al desplazamiento del principio del solve et repete*, en el caso que el *monto cuantioso de la pretensión fiscal según la situación económica* del contribuyente constituya un *impedimento para el real y efectivo ejercicio* del derecho de defensa. Por lo cual es manifiesto que la CSJN condiciona la aplicación de la regla *solve et repete* a una cuestión de hecho.

Solo resta decir que en este período si bien existió alguna discrepancia respecto a la distinción de cláusulas en el Tratado, pero a partir del 7 de Julio de 1992, la CSJN en forma incuestionable *in re "Ekmekdjian c/Sofovich s/recurso de hecho"* (51) otorga al derecho internacional plena operatividad.

### **VIII.1.3. Período posterior a la Reforma Constitucional de 1994**

Luego de la reforma constitucional la cuestión suscitada pierde importancia resultando definitivamente zanjada, al incorporarse ciertos tratados al orden jurídico constitucional a través de lo previsto por el inc. 22 del art. 75 de la Carta Magna (52).

En esta etapa el apartamiento de la regla *solve et repete*, por parte de la doctrina de la Corte, hasta la actualidad, siempre fue a través de situaciones de excepción, sin derogarla bajo ningún aspecto. No obstante dichas excepciones son cada vez más frecuentes, dirigidas a convalidar la vigencia de una norma injusta evitando el escándalo que significaría su aplicación a ultranza.

Se reafirma lo detallado precedentemente en otras etapas, en virtud de que la CSJN fijó una y otra vez como doctrina *que el pago previo no es contrario a los derechos de igualdad y de defensa en juicio y justificando por lo tanto que la regla solve et repete es constitucional*. Sin embargo **atenúa el rigorismo** en eventuales supuestos de excepción que son ni más ni menos **situaciones de hecho concretas de los obligados** (53).

---

(50) A pesar de ello declaró desierta la apelación deducida contra una multa por falta de pago previo de la misma, exigencia que se encontraba legalmente establecida. Ello así porque el recurrente ni siquiera había alegado y mucho menos probado que le fuera imposible su pago debido al excesivo monto del depósito exigido.

(51) Fallos 315:1492, "*Ekmekdjian c/Sofovich s/recurso de hecho*". En este caso se planteaba la operatividad o no del derecho de réplica en nuestro derecho interno, puesta en duda en razón de que si bien la Convención Americana sobre Derechos Humanos reconocía y determinaba la vigencia del derecho mencionado, lo sujetaba a "las condiciones que establezca su ley". El Alto Tribunal sostuvo que "*...el Pacto de San José de Costa Rica que, al ser aprobado por ley 23.054 y ratificado por nuestro país el 5 de Septiembre de 1984, es ley suprema de la Nación conforme a lo dispuesto por el art. 31 de la Constitución Nacional. Cabe, entonces, examinar si aquella disposición resulta directamente operativa en nuestro derecho interno o si, por el contrario, es menester su complementación legislativa*".

(52) "*La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, la Declaración Universal de Derechos Humanos, La Convención Americana sobre Derechos Humanos... tiene jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos...*".

(53) Fallos 312:1741, "*Cadesu Cooperativa de Trabajo Limitada v. Dirección General Impositiva s/recurso extraordinario*", sentencia del 11 de junio de 1998.

Por otro lado la CSJN en este período ha ampliado el alcance de las normas sobre derechos humanos a las personas jurídicas, que anteriormente sólo se aplicaba con relación a las personas físicas (54). Antes, cabe recordarlo, cuando dejó de lado la regla *solve et repete* lo hizo siempre **fundamentándolo en el derecho de defensa** garantizado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

La doctrina de la CSJN, con respecto a la aplicación de la regla en el caso de multas también ha ido variando y atenuándose (55) 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.

Esta doctrina se siguió repitiendo, aunque buscó atenuar el requisito o la exigencia del pago previo (56), cuando el monto del depósito que el recurrente debe realizar a los fines de obtener la revisión de una multa impuesta por la Administración Federal de Ingresos Públicos -en el caso, por omisión de aportes previsionales al régimen de trabajadores dependientes- asciende a una **suma exorbitante con relación a su capital social, surge prima facie acreditada la imposibilidad de afrontarlo**, por lo cual no cabe condicionar la procedencia del estudio de la apelación al aludido requisito, ya que ello importaría afectar el derecho de defensa en juicio con vulneración del art. 18 de la Constitución Nacional. Es decir, en materia de multas también admite la posibilidad de atenuar el rigorismo del principio *solve et repete* en eventuales supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías constitucionales.

Nuestro Máximo Tribunal también estableció 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)** (57), opinión que también repitieron con sus votos los Dres. Petracchi y Bossert al considerar aplicable el art. 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 (58).

Siguiendo la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso *Herrera Ulloa*, la CSJN sostiene que la posibilidad de interponer un recurso supone una REVISION AMPLIA, de doble instancia plena o integral (59).

---

(54) Fallos 319:3415, "S.A. Expreso Sudoeste c/Provincia de Bs. As.", sentencia 27.12.1996.

(55) Fallos 322:1284, "Agropecuaria Ayui S.A. s/Amparo", sentencia del 30/06/1999.

(56) Fallos 328:2938, "Centro Diagnóstico de Virus S.R.L. c/Administración Fed. de Ingresos Públicos", sentencia del 02/08/2005.

(57) Fallos 318:514, "Recurso de Hecho Giroldi, Horacio David y otro s/recurso de casación", sentencia 07/04/1995.

(58) Fallos 323:1787, "Sociedad Anónima Organización Coordinadora Argentina", sentencia del 27/06/00, Fallos: 328:2056, "Recurso de Hecho Simón, Julio Héctor y otros s/privación ilegítima de la libertad" sentencia del 14/06/2005.

(59) Fallos 328:3399, "Recurso de Hecho Casal, Matías Eugenio y otro s/robo simple en grado de tentativa, sentencia del 20/09/2005.

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.

Sin embargo hay que tener presente que la CSJN recientemente declaró desierto un recurso de apelación por considerar no probada la situación patrimonial que dificulta el pago previo exigido en el art. 15 de la ley 18.820 (60), lo cual genera cuanto menos perplejidad.

En definitiva, la CSJN considera la regla *solve et repete* plenamente vigente, y solo reduce la aplicación del art. 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.

### **VIII. 2. Doctrina del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba**

El criterio seguido por nuestro más Alto Tribunal provincial es similar al de la CSJN.

La doctrina del Tribunal Superior de Justicia, a través de sus diversas integraciones y a lo largo de sucesivas reformas constitucionales de orden provincial y nacional, como así también frente a ulteriores reformas procesales y modificaciones al Código Tributario Provincial, de modo implícito y explícito ha admitido sin variantes la validez constitucional del principio del *solve et repete* (61). Considera asimismo que con la reforma introducida al Código Tributario Provincial por la Ley 9068 (62), se morigera la exigencia de la acreditación del pago previo del tributo, sus intereses y recargos, al

---

(60) Corte Suprema de Justicia de la Nación: "Gubelco S.R.L. c/ Administración General de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva", sentencia del 05/06/2007. Al momento de valorar el balance acompañado por la recurrente lejos de puntualizar en que fincaba la deficiencia probatoria, se ciñó a expresar dogmáticamente que era insuficiente para demostrar la situación de imposibilidad invocada y formuló un aserto huérfano de sustento en torno a la supuesta insuficiencia de los inmuebles ofrecidos como garantía real para avalar el pago de la deuda reclamada. La Ley On Line - AR/JUR/4709/2007.

(61) Tribunal Superior de Justicia de Córdoba: "Sucesión de Pablo Mariconde c/ Municipalidad de Córdoba" A.I. Nro. 224 del 13-10-1976; "Vértiz, Julio B. De c/ Municipalidad de Cba. - C.A." Sent. Nro. 11 del 13-08-1976; "Agro Automotores c/ Dirección General de Rentas - C.A." Sent. Nro. 32 del 14-06-1977; "Rosetti, Alfredo c/ Municipalidad de Jesús María - C.A." A.I. Nro. 165 del 09-09-1980; "Acevedo, Miguel Manuel c/ Superior Gobierno de la Pcia. de Cba. - C.A." Sent. Nro. 58 del 03-09-1982; "Expreso Parmigiani S.A. c/ Provincia de Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso de Apelación" Sent. Nro. 04 del 03-06-1994, Semanario Jurídico Nro. 1003, p. 297; "Lacino S.A. c/ Municipalidad de Unquillo - Plena Jurisdicción - Recurso Directo" Sent. Nro. 10 del 12-03-2004.

(62) Ley 9068 (Boletín Oficial 16/12/2002 - ADLA 2003 - A, 823).

brindar la opción al contribuyente de su sustitución por los medios de afianzamiento que autoriza la ley.

Para el TSJ la regla no es absoluta y no significa que se exija a todo contribuyente que pretenda cuestionar judicialmente un tributo, advirtiendo que en nuestra Constitución no se encuentra previsto el *solve et repete* pero sí los derechos de propiedad, igualdad y defensa en juicio, que actualmente se hallan ampliamente fortalecidas por la incorporación con jerarquía constitucional de los tratados enunciados en el artículo 75 inciso 22 de la Ley Fundamental (63).

Sin embargo justifica la plena aplicación de la regla en la doctrina de la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha admitido la validez constitucional del principio, bajo ciertas condiciones.

Es decir, el Tribunal Superior de Justicia 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 (64). De este modo se sigue la doctrina de la CSJN en cuanto morigerar la regla *solve et repete* en determinadas situaciones de hecho que deben probarse debidamente.

No se puede dejar de mencionar, que luego de la reforma introducida por la ley 9874 (65), al Código en lo Contencioso Administrativo Provincial (Ley N°7182), se incorporó la atenuación a la aplicación de la regla en los procesos judiciales en los cuales se discute cuestiones fiscales lo cual incluye de este modo no solo a los litigios en los que sea parte la Provincia, sino también en los iniciados en contra de los Municipios de la Provincia de Córdoba, al otorgar también en estos casos, la posibilidad al contribuyente de sustituir el pago mediante diferentes tipos de garantías (66).

Las atenuaciones en la legislación cordobesa han permitido al TSJ sostener la vigencia de la regla, reconociendo de este modo.

## IX. La regla *solve et repete* y la opinión de la doctrina

En general la doctrina ha atacado fuertemente la vigencia de la regla *solve et repete*.

---

(63) "Tribunal Superior de Justicia de Córdoba: Seras, Hugo y Otro c/ Provincia de Córdoba" Sentencia del 12-11-1984, L.L. 1985-C, ps. 285 y ss. con nota de Peyrano, Jorge W. y Chiappini, Julio O., "Vertiente procesal de la regla *solve et repete*"; E.D., T. 114, p. 382 con nota de Bidart Campos, Germán J., "El principio fiscal "*solve et repete*," ¿su constitucionalidad?"

(64) TSJ de Córdoba: "*Cucco, Ricardo Rubén c/Provincia de Córdoba y Otros - Plena Jurisdicción - Recurso de Apelación*", Sentencia 50 del 18/08/2004.

(65) Ley 9874 (B.O. 30/12/2010 - ADLA 2011-A, 469).

(66) Tribunal Superior de Justicia de Córdoba *in re* "Warbel S.A. c/Municipalidad de Córdoba - plena jurisdicción - recurso directo", Sentencia 43 del 23/06/2011.

El reconocido jurista Ramón Valdés Costa (67) sostiene que en la doctrina latinoamericana existen tres pronunciamientos categóricos, y de indudable jerarquía científica, contra el *solve et repete* como presupuesto procesal de la acción ordinaria:

1. “Ninguna norma debe establecer el pago previo de las prestaciones reclamadas por la administración, como requisito para el ejercicio de recursos administrativos y de la acción de nulidad” (I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, Montevideo, 1957).

2. “Debe eliminarse, como requisito de procedencia, tanto en la interposición de los recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias para los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal” (II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, México, 1958).

3. “La interposición y decisión de recursos o acciones no debe estar condicionada al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce” (Jornadas Luso-Hispanoamericanas, Pamplona, 1976).

El mismo autor afirma que lo considera incompatible con la Convención Americana de Derechos Humanos en razón de que el libre *acceso a la justicia con las debidas garantías* que consagra el art. 8 no puede ser ejercido en igualdad de condiciones si para ello es necesario disponer de los recursos para pagar previamente los importes pretendidos por la administración, lo cual viola abiertamente el *art. 14* del pacto que establece que todas las personas son iguales ante la ley sin distinción alguna a igual protección por parte de ella.

El Dr. José Osvaldo Casas (68) sostiene que “*la regla del solve et repete constituye un privilegio injustificado a favor del fisco en franco abandono del derecho comparado e incluso en el caso de la República Argentina, se encuentra en pugna con principios, garantías y derechos de rango constitucional*”.

En el mismo sentido el Dr. Rodolfo Spisso (69) aclara que la regla del *solve et repete* no solo consiste en un *presupuesto procesal* de la acción o del recurso judicial, sino que siempre que se exija un pago con anterioridad a que exista una resolución judicial firme y en el caso que el contribuyente está obligado a pagar como consecuencia del principio de ejecutividad de los actos administrativos antes de haber podido demostrar la inexistencia

---

(67) VALDES COSTA, Ramón. “*Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*”, DF XLIV - 401, citado por SPISSO, Rodolfo Roque. *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, 2ª Ed., Lexis Nexis, p. 72.

(68) CASAS, José Osvaldo. “*Tutela Jurisdiccional en materia Tributaria*”, Ponencia en las “III Jornadas Tributarias del MERCOSUR” llevadas de cabo en la ciudad de Buenos Aires los días 26 al 28 de agosto 1999.

(69) SPISSO, Rodolfo Roque. *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, 1ª Ed., Lexis Nexis, p. 17.

tencia de la deuda está soportando desde el punto de vista sustancial una limitación similar al *solve et repete*.

Aristides Corti (70) considera derogada la regla ya que: *“La nueva norma constitucional (no solo proscribiera el solve et repete entendido como requisito o condición de procedibilidad de la acción judicial), sino que también garantiza una instancia de control judicial previa al pago del reclamo fiscal judicialmente controvertido”*.

Este autor también consideró que *“Si bien en su literalidad las cláusulas internacionales aluden a personas físicas es de ponderar que las mismas no admiten una interpretación aislada sino sistemática con el resto del ordenamiento, en armonía con las normas de interpretación del art. 29 de la convención que establece: ninguna disposición de la presente convención puede ser interpretada en sentido de...b) Limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho y libertad que pueda estar reconocido con las leyes de los estados partes o de acuerdo con otra convención y que se parte uno de dichos estados. Ello le permite concluir a Corti que las sociedades están incluidas en las personas legitimadas para reclamar los derechos de la convención. Por otro lado también rechaza la convalidación que ha hecho la Corte Suprema respecto al pago previo de multas aplicado por una autoridad administrativa como requisito para una intervención judicial. Con la constitucionalización de los tratados surgida del art. 75 inc. 22 sostiene que hay que restablecer el estado de derecho en este aspecto (71).*

## X. Análisis crítico

Como bien lo señala Giuliani Fonrouge (72) el requisito del pago previo es desconocido en las principales legislaciones tributarias (Inglaterra, Suiza, Francia, EEUU, México, etc.) y por ende se puede concluir que si estos países no necesitan de dicha herramienta para mantener la recaudación de tributos difícilmente podamos justificar a la regla del *solve et repete* como un principio o regla de alguna manera científico del derecho financiero o tributario como se pretende.

Esto nos lleva a considerar junto a este autor que la normal percepción de las rentas públicas dependen de otros factores económicos, administrativos, políticos y/o sociales extraños al fundamento de la regla y que no es del caso discutir en nuestra disciplina jurídica.

Mucho mayor es el desconcierto desde el punto de vista del fundamento jurídico cuando analizamos la legislación y la doctrina judicial que exige el pago previo de mul-

---

(70) CORTI, Aristides Horacio María, *Acerca de la incidencia de los Tratados Internacionales en materia fiscal y penal fiscal a partir de la reforma constitucional*, Errepar – Doctrina Tributaria, T. XV, págs. 371/379.

(71) En apoyo de su opinión cita el art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos 1948. Art. XXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948. Art. 14 inc. 1 del Pacto de Derechos Humanos Civiles y Políticos de 1966, y el Art. 8 inc. 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos de 1969.

(72) *Ob. cit.* en nota 6.

tas para acceder a la instancia judicial. No se advierte de qué manera se puede alterar la normal percepción de la renta presupuestada para atender a los fines del Estado cuando ello precisamente no es aplicable a las multas porque no constituye una renta normal en los presupuestos. De este modo el no pago de la multa para discutir su procedencia no ocasiona para nada perjuicios en el desenvolvimiento financiero normal del Estado. Pero la objeción más grave proviene del derecho penal y se refiere a la presunción de inocencia de toda persona, lo cual implica que la misma no se puede romper hasta que no exista una sentencia judicial firme que declare lo contrario.

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 (73), 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 por lo siguiente: si el *fin* del *solve et repete* se encuentra 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 (74). Es decir, la regla goza de total irrazonabilidad y, por ende, deviene inconstitucional, ya que viola el art. 28 de la Constitución Nacional.

Además de todo ello rompe con el equilibrio conveniente del sistema republicano de división de poderes al impedir el libre acceso a la justicia como único poder que constitucionalmente tiene las facultades de actuar en forma oportuna para controlar los actos de los otros dos poderes que potencialmente pueden causar un daño irreparable.

En la actualidad los complejos aparatos administrativos de recaudación basados en regímenes de pagos a cuenta compuestos de anticipos, retenciones y percepciones de tributos han terminado en un despropósito que tiene como elementos los del *solve et repete*. El contribuyente obligado a estos pagos no ha perfeccionado definitivamente el hecho imponible pero sin embargo soporta la detracción de un monto de su propiedad que luego debe reclamar si es excesivo o ilegítimo lo cual lleva necesariamente a solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado.

Así también las limitadas defensas oponibles en los juicios ejecutivos fiscales, y en especial la inhabilidad de título restringida a meras cuestiones extrínsecas del título,

---

(73) BIDART CAMPOS, Germán J., "Trámites municipales obstruidos arbitrariamente por sinrazones fiscales", *El Derecho*, pp. 144-674.

(74) Cfr. SPISSO, Rodolfo, *ob. cit.*, p. 68.



conlleven al mismo efecto de pagar y luego repetir, con lo cual se produce una severa restricción al derecho a ser oído por un juez. En este aspecto la Corte Suprema estableció ciertos límites para atenuar la rigurosidad del principio al permitir “*el recurso extraordinario en juicio de apremio, cuando la acción fiscal es susceptible de causar perjuicio irreparable en juicio ordinario de repetición...*” y también “*...al admitirla en impugnaciones a liquidaciones impagas del impuesto sucesorio*” (75).

En tal orden de cosas cabe preguntarse el sentido o significado que debe atribuirse al debido proceso y la posibilidad de que una persona pueda ser oída por un tribunal independiente para la determinación de sus obligaciones fiscales (76).

Por tales razones la vigencia de la exigencia del pago previo configura un *manifesto escollo* que entra en colisión directa con la Constitución Nacional, en relación a las garantías procesales previstas en el art. 18, y los tratados internacionales incorporados a ella, en cuanto al acceso a la justicia y defensa en juicio.

La violación de un tratado internacional puede acaecer tanto por el establecimiento de normas internas que prescriban una conducta manifiestamente contraria, como así también por la omisión de establecer disposiciones que hagan posible su cumplimiento. Ambas situaciones resultarían contradictorias con la previa ratificación internacional del tratado, dicho de otro modo, significarían el incumplimiento o repulsa del tratado, con las consecuencias perjudiciales que de ello pudieran derivarse.

Por su lado y para mayor abundamiento, la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados (77) confiere primacía al derecho internacional convencional sobre el derecho interno. Ahora esta prioridad de rango integra el ordenamiento jurídico argentino. La convención es un tratado internacional, constitucionalmente válido, que asigna prioridad a los tratados internacionales frente a la ley interna en el ámbito del derecho interno, esto es, un reconocimiento de la primacía del derecho internacional por el propio derecho interno (78).

La Corte Suprema luego de la reforma constitucional de 1994 tiende a la aceptación cada vez más frecuente de situaciones excepcionales a la regla del *solve et repete*. Sin embargo ello sólo convalida la vigencia de una norma injusta evitando el escándalo que significaría su aplicación a ultranza. En otras palabras sigue estando a cargo del *criterio o la prudencia judicial* que deberá atender a las circunstancias de cada caso, a lo cual

---

(75) GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *La Ley*, T. 82, p. 616.

(76) Cfr. SPISSO, Rodolfo, *ob. cit.* p. 69.

(77) Aprobada por ley 19.865, ratificada por el Poder Ejecutivo Nacional el 5 de Septiembre de 1972 y en vigor desde el 27 de Enero de 1980.

(78) El art. 27 de la Convención de Viena reza: “*Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado*”. Dicha norma impone a los órganos del Estado Argentino asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria o con la omisión de dictar disposiciones que, en sus efectos equivalgan al incumplimiento del tratado internacional en los términos del citado art. 27.

cabe agregarle que la *falta de medios para pagar debe ser relacionada a una situación patrimonial concreta* claramente alegada y debidamente probada.

El Tribunal Superior de Córdoba siguiendo en alguna medida la doctrina de la Corte Suprema, ha convalidado la vigencia de la regla pero siendo riguroso en la exigencia de la prueba de la *falta de medios para pagar relacionada a una situación patrimonial concreta*, lo cual en los hechos se convertido en un verdadero obstáculo. No obstante las atenuaciones de la regla en la legislación provincial a través del ofrecimiento de garantías del crédito fiscal, más bien parece otorgarle larga vida al *solve et repete*.

Otras legislaciones como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (79) abiertamente dejan a la prudencia judicial la evaluación de la posibilidad de litigar sin pago previo en materia tributos, lo cual no hace más que confirmar la plena vigencia de la regla.

En el marco de un procedimiento administrativo que en general confiere al poder administrador excesivas facultades y la posibilidad de ejecutar sus propios actos, debe preverse la posibilidad de discutir las distintas exigencias de los entes mediante la interposición de acciones y/o recursos, ya que aquellos actúan en forma interesada y parcialmente como "*juez y parte*" defendiendo, como es natural, sus decisiones –acertadas o no-, difiriendo para un momento posterior el sometimiento de la cuestión a la imparcialidad de un juez. Pero si para poder ser escuchado por un magistrado, el particular debe pagar lo que se le exige, la relación no puede preciarse propia de un Estado de Derecho, en la cual la administración también está sujeta a la ley y por ende sometida al control judicial sin más, aunque más no sea para que se evalúe 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 (80). Se trata nada menos que de la protección del derecho a la jurisdicción, entendido como el conjunto de facultades reconocido a todas las personas y que supone la posibilidad de acceder a un órgano jurisdiccional imparcial e independiente, en procura de justicia, y obtener un pronunciamiento oportuno y justo, que resulte congruente con el planteo formulado y resuelva la cuestión con fuerza de verdad legal. Su cumplimiento, en su doble faz sustantiva y adjetiva, le corresponde tanto al Poder Judicial como así también a los órganos de la Administración Pública que ejerzan función "jurisdiccional", en tanto órganos del Estado que deben respetar el sistema de derechos previsto en nuestra Constitución Nacional y en los instrumentos internacionales que resulten aplicables.

Por todos estos motivos, el principio es profundamente criticable. Entendemos que 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.

---

(79) Ley 189, Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

(80) SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2000, p. 536.

## XI. Conclusiones

- El fundamento jurídico del *solve et repete* aportado por la doctrina es sumamente divergente y por lo tanto confuso, lo cual nos lleva al convencimiento de que reside en un mero fin práctico de no alterar la recaudación de la renta pública.
- La regla del *solve et repete* no está contemplada en la Constitución Nacional pero se encuentra plenamente vigente en la legislación argentina en materia previsional y parcialmente en materia impositiva en el caso de pequeños montos.
- La regla del *solve et repete* también se encuentra vigente en la legislación nacional en materia de multas previsionales, policía laboral y administrativas previstas en diversas leyes, lo cual es sumamente criticable desde el punto de vista de la presunción de inocencia y el debido proceso.
- La jurisprudencia ha convalidado su vigencia a través de la recepción de excepciones, morigerando de este modo sus efectos, dejando a su consideración en cada caso concreto la apreciación de las *circunstancias de hecho* que justificarían un apartamiento de la regla, en especial a partir de la reforma constitucional nacional de 1994.
- La doctrina en cambio, en general, opinión que compartimos plenamente, la 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 Carta Magna con similar jerarquía.
- Una atenuación al atropello jurídico provocado por la regla cuestionada sería la de generalizar la posibilidad de admitir garantías, avales o seguros de caución. Esto serviría para mantener la equidad que debe guardar toda resolución judicial. Sin embargo ello no es la solución definitiva en especial para aquellos casos en los cuales precisamente el pago previo ocasionaría la ruina del obligado, ya nadie otorgaría garantías o avales o aseguraría a través de cauciones a quien la obligación en definitiva le ocasionaría la quiebra.
- Sería deseable en consecuencia que dentro del concepto de libre acceso a la justicia se incluyera expresamente el rechazo al *solve et repete*, y se deroguen las normas que lo contienen por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes y ante la ley.
- Para equilibrar el interés individual y el interés público debería establecerse, como regla y no como excepción, la suspensión de la ejecución mientras se tramita la acción contenciosa sobre la legalidad del acto de la administración, sin perjuicio de la adopción de medidas protectoras del crédito fiscal.
- De todos modos el panorama en el derecho argentino se puede considerar de una gran inseguridad jurídica si a partir del marco constitucional se hace la pregunta ¿está vigente la regla *solve et repete*? ♦

