

## “Solve et repete”\*

Por Gabriel de Vedia

### Introducción

¿Puede afirmarse que en la Argentina los derechos se ejercen, si no se cumplen las garantías constitucionales? ¿Es justo que el control judicial de la deuda fiscal determinada por el Estado esté subordinado al requisito del pago previo? ¿Qué responsabilidad tiene el Poder Judicial a la luz de los derechos federales y compromisos contraídos en los tratados internacionales, siendo los últimos que dicen el derecho? Uno de los requisitos para la procedencia formal del recurso de apelación, diseñado por el art. 15 de la ley 18.820, art. 12 de la ley 21.864 (modif. por art. 34, ley 23.659) y art. 26, inc. *b*, de la ley 24.463, consiste en el depósito previo (*solve et repete*) de la deuda resultante de la resolución administrativa emitida por la Administración Fiscal de Ingresos Públicos. Una vez que se cumplió con la exigencia, la Cámara Federal de la Seguridad Social podrá atender al recurso. El art. 39 bis del decr. ley 1285/58 prevé que si no se abona la deuda queda desierto el instrumento utilizado.

El *solve et repete* es el pago previo que debe efectuar el contribuyente para impugnar la deuda determinada por el órgano recaudador de los tributos. Constituye un presupuesto procesal tendiente a obtener la viabilidad formal de la acción judicial. Es de origen jurisprudencial, pero recibió luego consagración en la mayoría de las legislaciones nacionales y provinciales. Es decir, que no se encuentra plasmado en la Constitución nacional. En la presente obra se intenta demostrar como hipótesis principal que el instituto de “pague y repita” se encuentra derogado, desde que nuestro país ratificó la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La jurisprudencia sentada por el más alto tribunal de la Nación y seguida por la Cámara Federal de la Seguridad Social, no considera derogado el *solve et repete*. En razón de ello, partiendo de espacios de coincidencia ficticia se propone una hipótesis auxiliar que es la inconstitucionalidad o irrazonabilidad del depósito previo. El trabajo transita por tres capítulos y una conclusión.

En el primer capítulo se propone mostrar cómo funciona el instituto en crisis. Se explica el concepto y marco legal del depósito previo; en el siguiente se citan opiniones doctrinales (nacionales y extranjeras) a favor y en contra; en el tercero se sintetizan los presupuestos que la doctrina ofrece como sustento del *solve et repete*, que son: a) la necesidad de obtener una recaudación regular y rápida, y b) los principios de presunción y ejecutoriedad de los actos administrativos. A continuación, se marca y evalúa la evolución jurisprudencial de la exigencia procesal. En el capítulo segundo se propone la hipótesis principal, que es la derogación del *solve et repete* previsional, desde que la Argentina ratificó la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Se explica que la regla del *solve et repete* atenta contra los principios ius-naturales, como la tutela judicial efectiva entre otras. Sin embargo, desde la visión

---

\* [Bibliografía recomendada.](#)

de quienes niegan la diferencia se propone la aplicación del principio de jerarquía normativa para sostener la hipótesis principal.

En el tercer capítulo se presenta la hipótesis secundaria, que es la inconstitucionalidad e irrazonabilidad del *solve et repete*. Esta disposición se somete al test de razonabilidad, por medio de los juicios de finalidad, adecuación, necesidad, proporcionalidad en sentido estricto y respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales. Al momento del epílogo de la obra, espero que el lector tenga el espíritu y la fortaleza necesaria para luchar contra la injusticia. A partir de esto los invito a que se sumen a los que cuestionamos que se siga gravando a los contribuyentes, con disposiciones derogadas o al menos contrarias a los derechos fundamentales.

## Capítulo Primero

### LA REGLA DEL “SOLVE ET REPETE” EN MATERIA PREVISIONAL

#### A) Concepto y marco legal

En materia previsional uno de los requisitos que hacen a la procedencia formal del recurso previsto por el art. 39 bis del decr. ley 1285/58 (modif. por art. 26, ley 24.463) consiste en el depósito previo de la deuda resultante de la resolución administrativa objeto de apelación, según lo determinan el art. 15 de la ley 18.820; art. 12 de la ley 21.864 (modif. por art. 34, ley 23.659), y el art. 39 bis, inc. *b in fine* del citado decreto ley. La regla en crisis es una de las cuestiones más controvertidas de nuestro ordenamiento jurídico.

El *solve et repete* se puede definir como el pago previo que debe efectuar el contribuyente para impugnar la deuda determinada por el órgano recaudador de los tributos<sup>1</sup>.

Constituye un presupuesto procesal tendiente a obtener la viabilidad formal de la acción judicial. Es de origen jurisprudencial<sup>2</sup>, pero tuvo luego consagración en la mayoría de las legislaciones nacionales y provinciales.

#### B) Doctrina

1) *Doctrina nacional*. A grandes rasgos, pueden diferenciarse tres corrientes<sup>3</sup>, aunque dentro de cada una existen algunas diferencias: un sector de la doctrina

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Bs. As., Astrea, 2007, p. 468. Tribiño, Carlos, *El “solve et repete” en el proceso contencioso administrativo*, en “Procedimiento y proceso administrativo”, jornadas organizadas por la carrera de especialización en Derecho Administrativo Económico, Facultad de Derecho, Departamento de Posgrados y Extensión jurídica, Pontificia Universidad Católica Argentina, 2005, p. 443.

<sup>2</sup> CSJN, “Procurador Fiscal de la provincia de San Juan c/sucursal del Banco Nacional”, *Fallos*, 17:207: “no hay otro medio de llegar a la justicia nacional cuando se alega que el impuesto es inconstitucional, que apelar en última instancia ante la Corte Suprema o interponer demanda contra la provincia, después de pagar el impuesto, con las reservas convenientes”.

apoya el recaudo de depósito previo; otro, minoritario, sostiene que es inconstitucional y el restante –entre los que me inclino– derogado.

Para Jarach el *solve et repete* 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<sup>4</sup>.

A través del tiempo Bielsa va modificando su apreciación sobre las justificaciones de la regla de *solve et repete*. En una primera etapa sostuvo que se funda formalmente en la ejecutoriedad del acto de Administración fiscal y sustancialmente en el derecho que el Estado tiene de recaudar sus rentas, en el ejercicio financiero a que se refiere la contribución ya sea inmediatamente, o cuando la ley lo dispone, en razón de la necesidad de brindar los servicios públicos<sup>5</sup>. En su opinión esta regla no presupone una transgresión jurídica del actor, por el contrario, éste es quien después de pagar alega contra el fisco una lesión de su derecho. Tampoco puede hablarse al respecto de una “condición”, porque ella es una condición inherente al acto jurídico (si se tratara de un acto) que es base del juicio, acto que según la ley que la rige (civil, comercial, administrativa, etc.) es perfecto. Tampoco estima lógico llamar “presupuesto procesal” a la observancia o cumplimiento de la ley fiscal, porque el pago del tributo no atañe a la unidad o integridad de la institución procesal, juicio, causa, etcétera. En su opinión no es “sanción procesal”, porque no se puede decir que el juez aplica una sanción de esa índole a quien ni siquiera le da curso a su demanda, por inobservancia de normas que no son procesales, sino fiscales.

El santafesino, agrega que el *solve et repete* no se aplica como “horcas caudinas”, sino en razón de la necesaria percepción de ingresos fiscales regulares y constitucionales<sup>6</sup>. Ella no es condición, ni requisito de ejercicio de derechos, pues ninguna relación jurídica tiene con el derecho del habitante. Un juez puede juzgar la validez de un impuesto, se haya pagado o no. El pago es una cuestión de comodidad o necesidad del fisco. En una segunda etapa dice que el principio se funda en la ejecutoriedad del acto administrativo, que no deriva de la exigibilidad del impuesto, o de la presunción de legitimidad del acto, porque entonces bastaría admitir esa legitimidad y discutir el fondo de la cuestión, o sea la constitucionalidad de la ley, la que no puede hacerse sino “a posteriori”, por medio de la repetición del pago. Aclara que el sistema jurisprudencial argentino se fundamenta en la necesidad de recaudar inmediatamente la renta, pero en su opinión, este es un fundamento político económico, ya que la resistencia del contribuyente no puede detener la percepción de la renta pública, alegando la ilegalidad del impuesto, pues diferir el pago hasta la decisión de los tribunales sería en extremo peligroso, hasta el punto de dejar a la Administración en condiciones de no poder atender a los servicios públicos por falta de recursos, hipótesis inadmisibles en la práctica, pero de lógica deducción.

<sup>3</sup> Castro, Graciela S. - Raggi, Adriana G. - Schreier, Julio, “*Solve et repete*”. *Principio*, Boletín DGI, n° 451 (1991-VII) 585.

<sup>4</sup> Jarach, Dino, *Constitucionalidad del principio “solve et repete”*, “Rev. Rentas”, Bs. As., año II, n° 4, p. 55.

<sup>5</sup> Bielsa, Rafael, *Estudios de derecho público*, t. II, Bs. As., Depalma, 1951, p. 463.

<sup>6</sup> Bielsa, Rafael, *Derecho administrativo*, 5ª ed., Bs. As., Depalma, 1957, p. 203.

Por último para Bielsa, el recaudo tiene naturaleza de título ejecutivo, y no solamente de la ejecutoriedad del acto administrativo fiscal<sup>7</sup>.

En cambio, Barreiro sostiene que el *solvo et repete* es un instituto específico del derecho tributario con características propias, que lo alejan del derecho administrativo general, cuya justificación se encuentra en su carácter de instrumento útil a la tutela de los intereses patrimoniales del fisco<sup>8</sup>.

Por su parte, Giuliani Fonrouge sustenta la vigencia de que la polémica glosa en la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, y en la necesidad de asegurar la recaudación, recordando que para la doctrina italiana constituía un privilegio del fisco orientado a evitar dilaciones en la recaudación de los tributos<sup>9</sup>.

Según Liz “exigir el cumplimiento de la obligación que se reclama, como condición previa para poder llegar a que un magistrado determine si su cobro es procedente, obstaculiza el acceso al tribunal imparcial”<sup>10</sup>.

Arguye Valdés Costa que la regla tiene carácter de privilegio y de inadecuación a principios jurídicos fundamentales en el Estado de derecho y así resulta que el particular afectado por el acto ilegal no puede obtener un pronunciamiento jurisdiccional si no paga previamente la pretensión de su acreedor. El rechazo de la doctrina se funda en que es inadmisibles, que quien no pueda satisfacer la pretensión jurídica de la Administración acreedora, esté impedido de obtener un pronunciamiento sobre su legitimidad. Aclara que esta posición no implica necesariamente, que la Administración no pueda 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<sup>11</sup>.

La regla no puede abonarse como criterio general –aprecia Ziccardi– cuando la litis se plantea en la esfera judicial, pero no hay razones que justifiquen su adopción mientras la controversia se mantenga en el área administrativa. Sin perjuicio de ello y a fin de evitar planteos de recursos sin causa justificada al solo fin de dilatar el proceso, con el consiguiente perjuicio para el fisco, las normas pertinentes deben prever la aplicación de sanciones para aquellos contribuyentes que incurran en esa falta<sup>12</sup>. Hasta aquí son variados los argumentos traídos a colación. Se trata de una regla del derecho de forma. De un presupuesto procesal que se exige antes del ejercicio de la acción, en el que se cuestiona la validez del acto administrativo. Los carriles rituales integran un sistema unitario junto al derecho de fondo; no son compartimientos estancos. Las exigencias procesales no pueden estar aisladas del planteo sustancial. Hay que dejar de lado el estricto rigor formal y favorecer el acceso a la jurisdicción. De esto se tratan las dos hipótesis que se plantean en la presente obra.

<sup>7</sup> Bielsa, *Derecho administrativo*, p. 325.

<sup>8</sup> Barreiro, Rafael, *Algunas reflexiones sobre la constitucionalidad del “solvo et repete”*, LL, 1991-2060.

<sup>9</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Acerca del “solvo et repete”*, LL, 82-616 y siguientes.

<sup>10</sup> Liz, Carlos A., *La reforma constitucional de 1994 y la constitucionalidad del “solvo et repete”*, LL, 1996-0-1379.

<sup>11</sup> Valdés Costa, D.F. XLIV, p. 470.

<sup>12</sup> Ziccardi, Horacio, *Modelo de Código Fiscal para provincias y municipalidades*, VI Jorn. Trib. CPCECF, Mar del Plata, 1976.

2) *Doctrina extranjera*. Según Valdés Costa, en la doctrina latinoamericana existen tres pronunciamientos de jerarquía científica, y categórico rechazo del *solve et repete*. El primero en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, en Montevideo en 1957, al remitir que “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”<sup>13</sup>.

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

El tercero en las Jornadas Luso Hispanoamericanas, en Pamplona en 1976, al expresar que “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”<sup>14</sup>.

En otras porciones del planeta, hay países en los cuales no se aplica<sup>15</sup> el *solve et repete*; como ser Estados Unidos de América, Inglaterra, Suiza, Francia, Alemania. En Italia, la Corte Constitucional lo declaró inconstitucional<sup>16</sup> mediante sentencia del 31 de marzo de 1961. España tuvo un desenlace parecido<sup>17</sup>. En estos países cabe preguntarse si se resiente la recaudación por la ausencia de la exigencia.

### **C) Fundamentos del “solve et repete” y réplica**

1) *Fundamentos*. El fundamento de la discutida regla, a grandes rasgos, se puede sintetizar en dos aspectos: a) en la necesidad de asegurar al fisco (nacional, provincial o municipal) la percepción de los recursos necesarios para cumplir con sus finalidades públicas, sin que la interposición de recursos obstaculicen o difieran el ingreso rápido y regular de la recaudación. Se sostiene que los contribuyentes pueden interponer reclamos, sabiendo que carecen de razón, con el objeto de dilatar la obligación tributaria, y b) en los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo previstos en la ley de procedimiento administrativo nacional (ley 19.549) y en la mayoría de las legislaciones fiscales y administrativas locales.

2) *Réplica al argumento de la regular recaudación*. a) Los defensores del *solve et repete* parten de considerar que los contribuyentes abusarán de una norma garan-

---

<sup>13</sup> Valdés Costa, Ramón, *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*, “Derecho Fiscal”, t. 44, Bs. As., 1988, p. 401.

<sup>14</sup> Spisso, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Bs. As., Depalma, 2000, p. 545 y 546.

<sup>15</sup> Spisso, *Derecho constitucional tributario*, p. 547. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, 3ª ed., Bs. As., 1978, t. II, p. 787.

<sup>16</sup> Fue derogada definitivamente del sistema italiano por declaración de inconstitucionalidad de la Corte Constitucional del 31/3/61 (“Stroppa”).

<sup>17</sup> España sufrió la misma tacha de inconstitucionalidad que Italia, conforme la sentencia del Tribunal Supremo del 14/6/73, reafirmado luego por la interpretación brindada a la Constitución reformada de 1978, especialmente en su art. 24.

tista, olvidando que ésta va dirigida a todos los ciudadanos y no sólo a quienes la puedan utilizar con fines espurios.

Por otra parte, y si bien si es cierto, que los contribuyentes utilizan a veces los medios recursivos para demorar el ingreso de los tributos, también lo es que en algún momento dicha posibilidad se agotará y deberán pagar, con las implicancias que esto conlleva (intereses, multas, actualización, y hasta incluso penas privativas de libertad)<sup>18</sup>. En cambio sí es ilegítima la actividad del fisco, cuando abusa de los contribuyentes al demorar la resolución de expedientes administrativos sin justificación alguna, no levantando inmediatamente las medidas cautelares trabadas en ejecuciones fiscales o difiriendo en el tiempo la devolución de las sumas abonadas. Es más, el contribuyente debe abonar en dinero la deuda tributaria o la multa determinada, con carácter previo a la acción judicial. Si luego se acredita que no le asiste razón al ente recaudador, y se ordena la restitución –luego de un juicio–, se corre el riesgo que quede afectada por alguna legislación que consolide deudas estatales, con el agravante de que se pague con títulos públicos. En las condiciones puntualizadas, estaríamos ante un Estado rápido para exigir y lento para cumplir sus obligaciones.

b) Al fundamento de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos. 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<sup>19</sup>.

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<sup>20</sup>.

Si bien la “legitimidad” del acto administrativo se *presume* –siempre *iuris tantum*–, en un caso concreto, puede aparecer en contradicción con el ordenamiento legal vigente<sup>21</sup>. 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.

<sup>18</sup> Grebenar, Lucas, *La regla “solve et repete” ¿Un privilegio excesivo?*, en Aduana News, [www.aduananews.com.ar/index.php?option=com\\_content&view=article&id=402:la-regla-solve-et-repete-i-un-privilegio-excesivo-&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54](http://www.aduananews.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=402:la-regla-solve-et-repete-i-un-privilegio-excesivo-&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54).

<sup>19</sup> Rivero, Jean - Waline, Jean, *Droit administratif*, París, Dalloz-Sirey, 2004, p. 88. Rivalta, María, *La motivazione degli atti amministrativi*, Milán, Giuffrè, 1960, p. 165.

<sup>20</sup> CSJN, “SA Ganadera Los Lagos c/Nación s/nulidad de decreto”, *Fallos*, 190:142; íd., “Román María J. de Sèze c/Nación s/nulidad de decreto”, *Fallos*, 241:384; íd., “Nación c/Alou Hnos. s/nulidad de contrato”, *Fallos*, 294:69; íd., “Cerámica San Lorenzo ICESA c/Fisco Nacional s/nulidad de resolución”, *Fallos*, 295:1017.

<sup>21</sup> Marienhoff, Miguel, *Tratado de derecho administrativo*, Bs. As., Abeledo-Perrot, 2004, t. II, p. 376 y 377.

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 reiteradamente aceptó que los administrados enervaran la ejecución o efectos de actos administrativos, alegando la ilegitimidad de éstos y aportando la prueba pertinente<sup>22</sup>. Esto constituye un *límite* cuyos efectos pueden ser definitivos en el caso concreto, ya que el acto impugnado puede resultar anulado, y con ello excluido del campo jurídico<sup>23</sup>. Los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo consagrados en los arts. 12, 23 y concs., de la ley 19.549 deben armonizarse sistemáticamente con el art. 8, pto. 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.

#### D) Evolución jurisprudencial

El *solve et repete* es una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Se puede citar a modo de ejemplo el precedente sentado el 2 de marzo de 1876: “no hay otro medio de llegar a la justicia nacional cuando se alega que el impuesto es inconstitucional, que apelar en última instancia ante la Corte Suprema o interponer demanda contra la provincia, después de pagar el impuesto, con las reservas convenientes”<sup>24</sup>. Con el tiempo hubo varios fallos de distintos tribunales exigiendo el depósito previo que permitieron que se vaya consolidando la doctrina. Los debates en torno de la constitucionalidad de la regla se acrecentaron a partir de la jerarquización constitucional de distintos pactos internacionales.

A poco de ratificada la CADH, la Cámara dijo, refiriéndose al Pacto, que “su ratificación por el Congreso a través del procedimiento de sanción de la ley, lleva a que las normas acordadas con la intención de tener vigencia en el orden interno de cada país cobren vigencia sin necesidad de ningún otro acto interno o externo. La igual jerarquía reconocida al tratado internacional y a la ley –en tanto el primero hubiese sido ratificado por los procedimientos constitucionales– lleva a admitir la derogación o modificación de las leyes anteriores por las normas del convenio en tanto exista contradicción entre ellos”, y que “debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente previo al cumplimiento de una obligación”<sup>25</sup>. Es decir que consideró derogado el principio del *solve et repete*. Estos argumentos han sido tenidos en cuenta en decisiones de otros tribunales, pero no lo consideraron derogado; sino que lo declararon inconstitucional<sup>26</sup>.

<sup>22</sup> CSJN, “SA Ganadera Los Lagos”, *Fallos*, 190:142; íd., “Román, María J. de Seza c/Nación s/nulidad de decreto”, *Fallos*, 295:1017.

<sup>23</sup> Marienhoff, *Tratado de derecho administrativo*, t. II, p. 385.

<sup>24</sup> CSJN, “Procurador Fiscal de la provincia de San Juan c/sucursal del Banco Nacional”, *Fallos*, 17:207.

<sup>25</sup> CNContAdmFed, Sala IV, 18/4/85, “Telesud SA”.

<sup>26</sup> SCJ Tucumán, 28/10/02, “Obras Sanitarias de Tucumán s/filtración de agua” (recurso de queja por aplicación denegada, sent. 940). CNContAdmFed, Sala IV, 28/12/98, “Frimca SA-RQU c/Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación”, *LL*, 2001-A-342 con comentario de Fernández Lamela, Pablo M., *El “solve et repete” es inconstitucional*. Así, se trata de un recurso de queja contra una resolución estatal que aplicó como sanción una multa y que el administrado estaba obligado a abonar, previo al reclamo judicial. Se encontraba en discusión la constitucionalidad del

En otro temperamento la Sala III de la Cámara<sup>27</sup>, dijo que “el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (ley 23.054) carece de operatividad propia y no excluye que la intervención judicial en la determinación definitiva de las obligaciones fiscales pueda darse en el juicio de repetición posterior al pago”<sup>28</sup>. La Corte admitió la operatividad del Pacto al decir que “del texto del art. 7°, 8°, inc. 1°, aparece claramente que aquella norma, al igual que los arts. 7°, inc. 5° y 8°, inc. 2°, h, no requiere una reglamentación interna”<sup>29</sup>. Pero subordinó la aplicación del citado párrafo a la demostración de que el excesivo monto impide real y efectivamente el ejercicio del derecho de defensa. El Alto Tribunal admite que el *solve et repete* puede constituir un impedimento al libre acceso a la justicia cuando el impuesto debe ser oblado antes de promoverse cuestionamiento en sede administrativa o judicial y la capacidad patrimonial del contribuyente no le permite hacer frente a la obligación tributaria que condiciona su acceso a la jurisdicción.

La mayoría de los tribunales nacionales y provinciales han aplicado la doctrina sentada por la Corte Suprema en “Microómnibus Barrancas de Belgrano SA”<sup>30</sup>.

También el Tribunal Superior de la Nación ha ratificado su enunciado general aplicándolo en varias sentencias posteriores<sup>31</sup>. En síntesis la Corte ha ido morigerando la exigencia del *solve et repete*, admitiendo las siguientes excepciones:

1) Desproporcionada magnitud del monto del depósito con relación a la concreta capacidad económica del recurrente<sup>32</sup>.

---

*solve et repete* frente las garantías de defensa en juicio y la presunción de inocencia. La Cámara declaró la inconstitucionalidad del *solve et repete* e invitó a la Corte Suprema a revisar su postura. CFed Corrientes, “Agropecuaria Ayu SA s/amparo”, declaró la inconstitucionalidad de una norma que estableció como requisito “para apelar ante la instancia judicial el previo pago de una multa impuesta por una autoridad administrativa”. Luego la Corte dejó sin efecto el pronunciamiento, el 30/6/90, en LL, 2000-C-98, con comentario de Licht, Miguel N., *El efecto contaminante del “solvo et repete” sobre pautas propias del derecho administrativo sancionador*. CCivCom y Minero San Juan, Sala I, 12/3/08, “Ruiz Quiroga de Varese, Martha c/Pcia. de San Juan”, fallo 655. En este fallo se declaró la inconstitucionalidad en la regla del *solvo et repete*, con comentario de Abalos, María G., LL, 2008-F-655. Juzg1<sup>1</sup>InstContAdm La Plata, n° 1, 28/5/09, “Gallo Llorente, Eduardo c/fisco de la Pcia. de Bs. As.”.

<sup>27</sup> CNContAdmFed, Sala III, 19/10/89, “Fisco Nacional (DGI) c/La Impresora SRL”.

<sup>28</sup> CNContAdmFed, Sala III, 1988, “Leaval”; íd., 1988, “Pareda”.

<sup>29</sup> CSJN, 21/12/89, “Microómnibus Barrancas de Belgrano SA s/impugnación”, Fallos, 312:2490; íd., “Cadesu Coop. de Trab. Ltda. c/DGI”, Fallos, 321:1741; íd., “Saffores de Doumecq, Ana M. (suc.)”, Fallos, 184:5; íd., “Sturm de Von Harder, Ana c/Nación”, Fallos, 191:43; “Pereyra Iraola de Herrera Vegas, María L. (suc.)”, Fallos, 215:5; íd., “Gersman, Elías”, Fallos, 198:126; íd., “Asociación Israelita de Beneficencia y Socorro Mutuos Ezrah c/DGI”, Fallos, 322:327.

<sup>30</sup> TSJ Misiones, 7/8/07, “BBVA - Banco Francés c/Municipalidad de Posadas”; SCBA, 24/4/08, “Carba SA c/Municipalidad de Tandil s/demanda contencioso administrativa”; TSJ Córdoba, 18/6/08, “El Práctico SA c/Dirección de Rentas de la provincia de Córdoba”; TSJ Santiago del Estero, 21/10/05, “Tamberos Unidos Coop. Ltda. c/Dirección de Rentas de la Provincia de Stgo. del Estero”; CFedSegSocial, Sala II, “Cosio Mena, Aurelio y otro c/Comisión Nacional de Previsión Social”; “Taller Mecánico Gugliameli SRL c/Comisión Nacional de Previsión Social”; “Anelan SA c/AFIP - DGI s/impugnación de deuda”; Sala I, “Lencemar SA c/DGI s/impugnación de deuda”, sent. 83.126.

<sup>31</sup> CSJN, “SA Expreso Sudoeste c/Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Economía) s/demanda contencioso administrativa”, Fallos, 319:3415; Celulosa Moldeada SA (TFN ex n° 12.087-I) s/res. apel. DGI, 10/3/94; “Orígenes AFJP c/AFIP”, 4/11/08, “Grainco Pampa SA c/Provincia de la Pampa-Dirección General de Rentas”, SCG 916, LXLIV, 5/4/11, con remisión al dictamen de la PGN.

<sup>32</sup> CSJN, Fallos, 312:2490; íd., “Mussio Hnos. SA”, Fallos, 308:381; íd., “Villar Hnos. y Cía. SRL”, Fallos, 307:1963.

2) Monto excepcional y falta comprobada e inculpable de los medios para afrontar la erogación<sup>33</sup>.

3) Revelación, a través del requerimiento que formule la Administración, de un propósito persecutorio o desviación de poder<sup>34</sup>.

Numerosos pronunciamientos de la Cámara Federal de Seguridad Social, con sustento en las dos primeras causales antes expuestas, han eximido<sup>35</sup> a los recurrentes del “depósito previo” como condición para la habilitación de la instancia judicial y han desestimado<sup>36</sup> otros tantos recursos de apelación, por no acreditarse las causales de eximición señaladas. Desde que la Cámara comenzó a funcionar, con la denominación de Cámara Nacional de Seguridad Social el 30 de marzo de 1989 hasta la actualidad, no han salido fallos que consideren derogados o inconstitucionales el art. 15 de la ley 18.820 y el art. 12 de la ley 21.864.

El único camarista que vota a favor de la inconstitucionalidad es el doctor Emilio Lisandro Fernández, quien entre otros argumentos, puntualiza que ningún juez está habilitado constitucionalmente para disponer según su criterio de riqueza, quienes tendrán amparo judicial y quienes no, o en otros términos, ningún juez ha sido investido para que su arbitrio cuantifique monetariamente la vigencia efectiva de la garantía de la defensa en juicio<sup>37</sup>.

### **E) Valoración sobre la jurisprudencia**

Si la regla del *solve et repete* es justa, ¿por qué el Poder Judicial elabora argumentos para no aplicarlo, por medio de excepciones? ¿De qué sirve declarar la operatividad de los instrumentos internacionales, si no protegen los derechos fundamentales?

¿Cuáles son los parámetros jurídicos que establecen el “excesivo monto”, o la “falta comprobada e inculpable de medios pertinentes”? ¿Cuál es la inteligencia del método interpretativo que permite elaborar la teoría que el art. 8, inc. 1° del Pacto de San José de Costa Rica, prevé la posibilidad de retardar, diferir o negar el acceso a la jurisdicción en los casos en que los montos del depósito previo resulten “no excesivos”?<sup>38</sup>. Más allá de que el *solve et repete* en materia previsional está derogado, si se busca *ad argumentandum* un espacio en coincidencia con aquellos que opinan distinto, aceptando que permanece la vigencia, no puede titubearse al momento de evaluar la constitucionalidad, que infringe las garantías allí protegidas, tal como se intentará demostrar más adelante. ¿De qué sirve declarar la operatividad de la CADH si al momento de resolver no se materializa la máxima potencialidad de los

<sup>33</sup> CSJN, 30/11/10, “Asesores Industriales SRL Empresa de Servicios Eventuales c/Superior Gobierno de la Provincia de Córdoba s/plena jurisdicción - recurso de apelación”, *Fallos*, 256:38, 261:101.

<sup>34</sup> CSJN, 14/5/95, “Sanatorio Otamendi Miroli SA s/impugnación de deuda”, *Fallos*, 288:287.

<sup>35</sup> CFedSegSocial, Sala II, 1996, “Instituto Privado José María Paz c/CNPS”; íd., 1995, “Asoc. de Hnos. Hospital San Juan de Dios c/DGI s/impugnación de acta”.

<sup>36</sup> CFedSegSocial, Sala II, 1999, “San Juan, Solís Álvarez y Dileva SA c/AFIP”; íd., 1999, “Fusco de Abelard, Gloria C. c/AFIP s/impugnación de deuda”.

<sup>37</sup> CFedSegSocial, Sala II, 30/11/99, “Fusco de Abelardo, Gloria C. c/AFIP - DGI”.

<sup>38</sup> Pérez, Daniel G., *Procedimiento tributario de recursos de la seguridad social*, Bs. As., Errepar, 2006, t. I, p. 304.

derechos fundamentales? La operatividad declarada en “Microómnibus Barrancas de Belgrano” es abstracta, ya que lo resuelto conculca con las garantías constitucionales tuteladas en la CADH y otros tratados con jerarquía constitucional, dictados con anterioridad. Si se enuncia, que el pago previo no lesiona los derechos de igualdad y defensa en juicio, ¿por qué se admite la posibilidad de atenuar el rigor de la regla? Además, la circunstancia que la jurisprudencia recepte excepciones, ¿no implica un reconocimiento tácito que el *solve et repete* no se ajusta a la manda constitucional? Con estos argumentos se disfraza la conclusión natural que surge de la vigencia del CADH. Si bien algunos consideran que la excepción justifica la regla, también puede sostenerse que desnuda su flaqueza. Fijar una regla para no cumplirla y buscar argumentos que justifiquen esta actitud es invalidar en vez de convalidar. Es como borrar con el codo lo que se escribe con la mano.

Así, se ha dicho que “la excepcionalidad no es derecho y lo que aquí estamos planteando es el derecho de acceder al tribunal. Depender para ello del logro de un tratamiento particularizado y de excepción por parte del magistrado viola la garantía reclamada, colocando su disfrute en la oscura zona de la arbitrariedad”<sup>39</sup>. Acostumbrarse a las excepciones, es como renunciar a la salud y dejarse vencer por la enfermedad. La excepción invalidó la vigencia de una norma injusta y demuestra que sería un escándalo aplicarla. Si no fuera así, no sería necesario excepcionar el cumplimiento de la exigencia.

“Pretender que ‘algún monto’ de suma a depositar, aunque sea nominalmente menor o ‘no excesivo’, pueda ser erigido en cortapisas de los derechos supra-legales estatuidos por los acuerdos, convenciones y tratados, es sencillamente contrario a la lógica y violatorio (entre otros) de los arts. 18, 31 y 33 de la Const. nacional”<sup>40</sup>. Además, al abrirse la instancia, si el contribuyente acredita una desproporcionada magnitud de la suma a depositar respecto a la concreta capacidad de pago o que se trate de una cantidad excepcional, se está invitando al contribuyente a que no abone sus obligaciones tributarias, ya que si la deuda es pequeña o está dentro de las posibilidades de pago, debe hacerlo con anterioridad al ejercicio de la acción judicial. El Poder Judicial debe actuar con cautela al momento de elaborar su enunciado normativo general ya que reviste ejemplaridad, lo que implica que las conductas dignas deben ser imitadas. No se limita a la ley, abarca toda la actividad pública. La jurisprudencia que se critica baja el mensaje que es preferible tener una deuda importante a una menor, porque de esta manera se facilita el libre acceso judicial.

Es decir, que se está invitando a cultivar actitudes renuentes con las cargas públicas. El mensaje que se transmite es: “no paguen durante mucho tiempo”; cuando la deuda sea exorbitante, recién ahí hay que impugnarlo, no antes, de este modo el Poder Judicial les abrirá la instancia. Parece una línea crudamente positivista. El derecho requiere un *minimum* de moral. Ambos aspectos no están disociados. No corresponde que la jurisprudencia inste al contribuyente a adoptar conductas inmorales, como el no cumplimiento de las obligaciones tributarias, desconectándose con la comunidad.

<sup>39</sup> Liz, Carlos A., *La reforma constitucional de 1994 y la inconstitucionalidad del “solve et repete”*, LL, 1996-C-1379.

<sup>40</sup> Pérez, *Procedimiento tributario de recursos de la seguridad social*, p. 304.

Enseña Borda que “si se quita el carácter moral del derecho y de los deberes jurídicos –dice Cathrein– se quita toda su dignidad y toda su nobleza al orden jurídico entero, rebajándolo a una suma de medidas coercitivas a un sistema político”<sup>41</sup>.

Nuestra Carta Magna, tiene un predominante contenido axiológico<sup>42</sup>, que los jueces deben tener en cuenta al resolver, ya que al tener la *iuris dictio*, son los que concretan el derecho. Cuesta pensar que es razonable que el monto reclamado o la capacidad contributiva sea lo que determine si se lesiona la defensa en juicio. Si el contribuyente tiene que demostrar que se halla inmerso en alguna de las causales señaladas para que le habiliten la instancia judicial, se están aplicando las directivas de la carga probatoria del art. 377 del Cód. Proc. Civil y Com. de la Nación en desmedro de las garantías constitucionales del libre acceso a la justicia efectiva y de la presunción de inocencia. Sería semejante a que en materia penal se presuma la culpabilidad y el imputado deba acreditar que no cometió el delito y se lo condenara en caso de no lograrlo. A ello hay que añadir que la estrategia judicial depende del modo en que el letrado encare la pretensión y de la interpretación que el juez haga de ello. Si el impugnante no deposita la deuda reclamada y el abogado no acredita que su cliente se encuentra inmerso en alguna causal de eximición, el tribunal no abrirá la instancia al seguir los precedentes mayoritarios. Pero si el letrado es prudente y justifica con documentación, que el contribuyente participa de alguna causal eximente, el tribunal resuelve la apertura judicial. Es evidente, que con los criterios de la Corte Suprema y de la Cámara Federal de la Seguridad Social, la apertura de la instancia judicial depende fundamentalmente de la estrategia utilizada por los letrados. ¿Esto puede ser justo? ¿No lesiona los derechos fundamentales? Da cierta esperanza pensar que existen algunos pronunciamientos que materializan las garantías esenciales tuteladas por el bloque constitucional.

## Capítulo II

### HIPÓTESIS PRINCIPAL: DEROGACIÓN DEL “SOLVE ET REPETE”

#### A) Operatividad de los tratados internacionales

Durante muchos años en nuestro país se discutió el orden de prevalencia entre los tratados y las leyes, en atención a la equiparación prevista en el art. 31 de la Carta Magna.

La cuestión queda zanjada, desde el trascendente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Ekmekdjian, Miguel c/Sofovich, Gerardo y otro”<sup>43</sup>, en el que reconoció la primacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas. Se declara que los Estados no pueden invocar disposiciones de derecho interno para justificar el incumplimiento de un tratado. Ello impone al Estado la obligación de asignar la primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma nacional que resulte contraria. El Alto Tribunal sostuvo que “el Pacto de San José de Cos-

---

14. <sup>41</sup> Borda, Guillermo A, *Manual de derecho civil. Parte general*, Bs. As., Abeledo-Perrot, 2004, p.

<sup>42</sup> Vigo, Rodolfo, *Interpretación constitucional*, Bs. As., Abeledo-Perrot, 1993, p. 144.

<sup>43</sup> *Fallos*, 315:1492.

ta 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 según lo dispuesto por el art. 31 de la Const. nacional. Cabe entonces, examinar si –como afirma el recurrente– aquella disposición resulta directamente operativa en nuestro derecho interno o si, por el contrario, es menester su complementación legislativa”. En esa inteligencia, la violación de un tratado internacional puede acontecer por infracción de las normas internas que prescriban una conducta manifiestamente contraria o por la omisión de dictar disposiciones que hagan posible su cumplimiento.

La Corte Suprema aplicó el art. 27 de la Convención de Viena<sup>44</sup>, al establecer que una parte no podrá invocar las disposiciones de derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esto 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 mentado artículo.

El enunciado de la sentencia recaída en “Ekmekdjian” fue reiterado en “Fibra-ca”<sup>45</sup>, al destacar que, por aplicación del art. 27 de la Convención de Viena, corresponde asignar preeminencia a los tratados internacionales ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria, siempre que aparezcan asegurados los principios del derecho público constitucional. La evolución marcada ha sido receptada por la reforma de la Constitución nacional de 1994, que asigna jerarquía constitucional a los tratados y convenciones sobre derechos humanos expresamente mencionados en el art. 75, inc. 22 que en su segundo párrafo menciona a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre Prevención y Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes y la Convención sobre los Derechos del Niño que tienen jerarquía constitucional. Estos tratados forman un bloque de constitucionalidad y los que fueron agregados posteriormente según el procedimiento estatuido en el mismo artículo y están en la cúspide la pirámide jurídica cuyo vértice superior se ha amesetado. Son operativos, es decir, de aplicación directa e inmediata.

Considera Bidart Campos que, por fin, los tribunales de justicia quedan gravados con la obligación de aplicar los tratados, descartar las normas internas que son incompatibles o contrarias, de suplir los vacíos normativos en el derecho interno con reenvío al derecho internacional, y de reparar todos los carriles del debido proceso evitando la denegación de justicia o el retardo de su impartición<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por ley 19.865, ratificada por el PEN el 5/9/72 y en vigor desde el 27/1/80.

<sup>45</sup> Fallos, 316:1669.

<sup>46</sup> Bidart Campos, Germán, *La responsabilidad del Estado en los tratados con jerarquía constitucional*, “Revista entre Abogados del Foro de Abogados de San Juan”, 1997, p. 7, párr. III.

Además, López expresa que los tratados deben tener prioridad por sobre la normativa interna<sup>47</sup>. Se puede concluir que la aplicación directa de los tratados no es sólo una opinión, sino que está sustentada en el orden jurídico.

## **B) Garantías constitucionales y convencionales afectadas**

1) *Instrumentos internacionales*. En el presente sólo se analizan cuatro convenciones incorporadas a la ley fundamental, que se enuncian por orden cronológico.

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

b) Declaración Universal de Derechos Humanos. El art. 8 preceptúa: “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la ley”; a su vez, el art. 10, establece: “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”, y el art. 17, prescribe que “toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente ... Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad”.

c) Convención Americana sobre Derechos Humanos: El art. 8°, inc. 1°, dispone: “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 ... para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”, y a su vez el art. 25 prescribe: “Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención”.

d) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Dispone en su art. 14: “Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil”.

Estos cuatro tratados tienen como objetivo proteger los derechos fundamentales de la persona frente a los atropellos de los Estados. Contienen un plexo de derechos y garantías ya existente en nuestra norma fundamental desde su origen, pero que ayudan a consolidarlas. De la lectura de los tratados puede observarse que la Argentina se comprometió internacionalmente a proteger las garantías de la tutela judicial efectiva, igualdad, presunción de inocencia, seguridad jurídica y propiedad

---

<sup>47</sup> López, Justo, *Verba Iustitiae*, “Revista de Facultad de Derecho y Ciencias Sociales”, Universidad de Morón, n° 2, p. 15 a 25, febr. 1996.

entre otras. Cabe preguntarse si estos derechos fundamentales receptados por el constituyente de 1853/60, y los posteriores hasta llegar a la redacción del actual art. 75, inc. 22, se oponen a la regla del *solve et repete*, dispuesta en el art. 15 de la ley 18.820 y art. 12 de la ley 21.864. En caso afirmativo ¿podemos permanecer indiferentes o debemos hacer valer la fuerza normativa de la Carta Magna y de los tratados de derechos humanos? Si Argentina se compromete internacionalmente a tutelar los derechos fundamentales, anteriores a toda legislación positiva, corresponde desentrañar si produce algún cambio en la legislación interna y en su defecto si la jurisprudencia debiera seguir otro rumbo o continuar con los mismos enunciados.

Por su parte, Sagüés<sup>48</sup> manifiesta que el Poder Judicial debe ejercer una especie de control de convencionalidad de oficio, entre las normas jurídicas que se aplican al caso concreto y la CADH. La CIDH se pronunció en el mismo sentido<sup>49</sup>. En el capítulo anterior se desarrollaron distintas opiniones doctrinales a favor de la vigencia del “pague y repita”, que le restan importancia a la aplicación de los compromisos internacionales al ámbito local. También se examinó la jurisprudencia de la Corte nacional, seguida por la mayoría de los tribunales inferiores, que declara la constitucionalidad de la regla, pero la morigera en su aplicación, al fijar excepciones.

Sostiene Bidart Campos que el instituto en crisis es inconstitucional, pero que a pesar de la ratificación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en el año 1984, no ha sido derogado<sup>50</sup>.

Llama la atención esta afirmación porque en otra parte de la obra, si bien sostiene lo mismo, se contradice al señalar que en principio habría que armonizar los contenidos convencionales con el de las leyes internas, y que si no fuera posible habría que declararlas inconstitucionales o derogadas<sup>51</sup>.

Otros autores consideran que el *solve et repete* ha sido derogado de manera implícita desde que Argentina ratificó la CADH y otros desde la jerarquización constitucional de los convenios de derechos humanos<sup>52</sup>.

Según señala Pertile, “Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rodolfo Spisso, Horacio García Belsunce y José Casas, entre otros, concuerdan que la regla *solve et repete* quedó excluida del sistema jurídico argentino como consecuencia de la suscripción por nuestra Nación, de la CADH, más conocido como Pacto de San José de Costa

<sup>48</sup> Sagüés, Néstor, *El control de convencionalidad en particular sobre las constituciones nacionales*, LL, 2009-B-761.

<sup>49</sup> CIDH, 2006, “Almonacid Arellano y otros vs. Gobierno de Chile”; íd., 2006, “La Cantuta vs. Perú”; íd., 2007, “Boyce y otros vs. Barbardos”; íd., 2008, “Fermín Ramírez y Raxaco Reyes vs. Guatemala”.

<sup>50</sup> Bidart Campos, Germán, *Tratado de derecho elemental de derecho constitucional argentino*, t. 1-B, cap. XX, p. 430.

<sup>51</sup> Bidart Campos, *Tratado de derecho elemental de derecho constitucional argentino*, t. 1-B, p. 307.

<sup>52</sup> Gordillo, Agustín, *La defensa del usuario y del administrado. La tutela judicial*, en “Tratado de derecho administrativo”, t. 2, Bs. As., Fundación de Derecho Administrativo, 2003, p. XIII-36; Grebemar, *La regla del “solve et repete” ¿Un peligro excesivo?* Almada, Lorena M. - Irazoqui, Julieta, *Principio del “solve et repete” en el marco del Pacto de San José de Costa Rica*, “Fiscalex”.

Rica, ley nacional 23.054 y con rango constitucional por la reforma de la Carta Magna de 1994, como ya se destacó<sup>53</sup>.

2) *Principios jurídicos y el “solve et repete”*. La cuestión ventilada plantea como problema de fondo el interrogante acerca de si en la interpretación deben prevalecer los principios jurídicos y los derechos fundamentales o las meras reglas. La supremacía de los principios jurídicos y de los derechos fundamentales tutelados en el bloque de constitucionalidad sobre las reglas. Es importante saber desde donde se parte en el mundo jurídico; ¿desde principios o reglas?

El principio –según entiende Aristóteles– es el punto desde donde una cosa empieza a ser cognoscible<sup>54</sup>. ¿Se puede partir de la regla desconociendo los principios? ¿Si esto fuera así, se estaría reemplazando la regla por principios jurídicos?

¿Aun cuando sólo tomamos los principios jurídicos y derechos fundamentales concretizados en normas jurídicas, se parte de éstos o de las reglas? Todos estos interrogantes subyacen en el fundamento del conflicto entre los derechos fundamentales involucrados y la exigencia del *solve et repete*; éste se considera una regla que viola el derecho natural que tiene toda persona a la tutela judicial efectiva, que existe con independencia de su reconocimiento en instrumentos internacionales o constituciones nacionales.

La tutela judicial efectiva es un derecho humano, que corresponde a todo hombre por el hecho de serlo, con carácter inalienable e irrenunciable<sup>55</sup>.

Estos derechos fundamentales explicitan y concretizan principios jurídicos provenientes del derecho natural y han sido materializados por medio del bloque de constitucionalidad. Prevalecen sobre los principios jurídicos positivos, sean sectoriales o sistemáticos<sup>56</sup>. La protección que la supremacía constitucional depara a los derechos tiene a su favor principios y valores que la propia carta fundamental recepta. El valor más importante para el mundo jurídico es la justicia. La justicia, como todo valor es objetiva y trascendente. El hombre no la crea, sino que la descubre y la concretiza en normas jurídicas.

Señala Bidart Campos que en el derecho constitucional argentino, buena parte de los principios generales que en él anida, derivan del valor justicia o del derecho natural<sup>57</sup>. El valor justicia proviene del derecho natural. En caso de conflicto entre valores jurídicos, siempre debe prevalecer el de mayor jerarquía.

Los valores tienen como contracara un desvalor o contravalor (la justicia - injusticia, seguridad - inseguridad)<sup>58</sup>. En el capítulo anterior se explicó que los fundamentos por el cual nació el *solve et repete* radican en una rápida y regular recaudación y

<sup>53</sup> Pertile, Félix A., *La tutela jurisdiccional efectiva y el “solve et repete” en la provincia de Córdoba*, separata del suplemento de Derecho Administrativo n° 24, Córdoba, 2008.

<sup>54</sup> Aristóteles, *Metafísica*, Madrid, Gredos, p. 180.

<sup>55</sup> Toller, Fernando, *El moderno derecho a la tutela judicial efectiva: de las garantías formales al derecho a la protección de los derechos materiales*, “Derecho Administrativo. Revista de Doctrina, Jurisprudencia, Legislación y Práctica”, 2003, p. 543 a 599.

<sup>56</sup> Vigo, Rodolfo, *Interpretación jurídica (del modelo ius positivista legalista decimonónico a las nuevas perspectivas)*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, p. 116 y 117.

<sup>57</sup> Bidart Campos, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, t. I, p. 128.

<sup>58</sup> Bidart Campos, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, t. I, p. 81.

en los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, de origen legal y no constitucional.

El *solve et repete* es un antivalor de la justicia. Lesiona la tutela judicial efectiva, ya que pone obstáculos al contribuyente para acceder al Poder Judicial y discutir la deuda exigida. Al impedir el ejercicio del derecho a la jurisdicción cercena la posibilidad de una resolución de fondo, lo que impide la materialización de dar a cada uno lo que le corresponde. También infringe los derechos fundamentales de igualdad, presunción de inocencia, propiedad y seguridad jurídica, cuya explicación veremos más adelante.

Expone Vigo “que el supuesto de oposición manifiesta e irreconciliable entre los principios iuspositivos y los principios iusnaturales, no cabe otra alternativa que optar por éstos y así permanecer en el campo del derecho evitando salir al campo de la arbitrariedad, de la injusticia o de lo inhumano”<sup>59</sup>.

Más adelante, advierte, “que el ámbito de ordenamiento jurídico en donde normalmente se localizan los principios es en el plano de la Constitución, mientras que las normas se ubican en el resto de las gradas inferiores”<sup>60</sup>. Estos principios tienen eficacia derogatoria y directiva de las demás fuentes del derecho. A esta altura se demuestra que la regla del *solve et repete*, no puede aplicarse, por cuanto el derecho vigente (natural y el positivo), lo excluye. El Poder Judicial debe aplicar la totalidad del derecho y no una regla fundada en “principios positivos” de inferior jerarquía a los “principios iusnaturales”, en caso que se contradiga. Sin perjuicio de ello, en atención a que tales principios jurídicos fueron positivizados también justificaremos que el *solve et repete* es insostenible desde una postura que no distinga entre aquéllos y las reglas.

### **C) Derogación del “solve et repete” en materia previsional**

Hay quienes se limitan a considerarlo inconstitucional. En el campo de la jurisprudencia estos conceptos son más aislados, ya que el único caso que lo considera derogado es el ya citado “Telesud”<sup>61</sup> y algunos pocos tribunales del interior de la República resolvieron su inconstitucionalidad.

Argentina tuvo intención de derogar todo dispositivo que imponga el *solve et repete*, al ratificar cada uno de los tratados fundamentales, ya que con anterioridad debió estudiar el grado de incompatibilidad de estos instrumentos con los dispositivos domésticos. De la intención se pasó a la acción al ratificarse el pacto en el año 1984, por lo que dejó sin vigencia toda ley interna que lo contradiga, entre las que se encuentran el art. 15 de la ley 18.820 y el art. 12 de la 21.864. En el punto anterior se aclaró que el *solve et repete* violenta los principios jurídicos superiores que informan nuestro ordenamiento jurídico, desde la distinción entre “principios y reglas”. Sin perjuicio de ello se demostrará que aun para quienes no participan de tal distinción la defensa del pago previo. En el acápite siguiente se desentrañará como ciertos

<sup>59</sup> Vigo, *Interpretación jurídica (del modelo ius positivista legalista decimonónico a las nuevas perspectivas)*, p. 127.

<sup>60</sup> Vigo, *Interpretación jurídica (del modelo ius positivista legalista decimonónico a las nuevas perspectivas)*, p. 138.

<sup>61</sup> CNContAdm, Sala IV, 18/4/85, “Telesud SA”.

derechos fundamentales, aun para quienes lo reconocen sólo desde el punto de vista positivo, colisionan con la exigencia del pago previo, en calidad de requisito para la viabilidad de la acción judicial. Esta visión permite tratar la colisión desde el punto de vista de la jerarquía normativa.

#### D) Jerarquía normativa positiva

Tal como se adelantó, se justificará que aun para quienes no reconocen un conflicto entre principios y reglas, el *solve et repete* es insostenible desde el punto de vista de la jerarquía normativa positiva. El dinamismo del mundo jurídico y la evolución de la protección de los derechos fundamentales requieren ser preciso en cuanto a la antinomia entre una regla y un instrumento internacional posterior de mayor jerarquía. El criterio jerárquico implica que la ley superior deroga a la inferior. Está claro, que esa disposición superior es posterior.

Por medio de este principio hay que afirmar que a partir de la ratificación de la CADH queda derogado expresa o implícitamente toda disposición anterior de inferior jerarquía que se oponga a sus contenidos<sup>62</sup>.

Según Spisso, la inclusión de la materia fiscal en art. 8 de la CADH, sobre las garantías judiciales tiene directa incidencia en esta materia en un doble aspecto sobre la legislación nacional, ya que la incompatibilidad produce la derogación o la obligación de sancionar las modificaciones necesarias para que aquélla asegure la efectividad de las garantías tuteladas<sup>63</sup>.

Además, Bidart Campos expresa que al ratificarse un tratado que discrepa con una ley anterior, nos hallamos ante un caso de ley, que sin ser originariamente inconstitucional al tiempo de su sanción, sí toma este carácter con posterioridad, debido a la superior jerarquía convencional<sup>64</sup>. Luego agrega que hay quienes, en este caso, más que de inconstitucionalidad sobreviniente, hablan de hipótesis de derogación de la ley anterior por el tratado posterior que la hace incompatible con sus disposiciones, entre los cuales podría incluirme. En esta inteligencia, sostengo que al ratificar nuestro país los distintos instrumentos internacionales mencionados, en razón de la superioridad jerárquica, se produce la derogación por incompatibilidad de la regla del pago previo prevista en el art. 15 de la ley 18.820 y el art. 12 de la 21.864. Es decir que no se necesita la promulgación de ley alguna que la derogue. Por si alguien no comparte el criterio, que se propone como hipótesis principal, advierto que le será más difícil discutirlo desde la jerarquización constitucional. Después del art. 75, inc. 22 le será complicado predicar la vigencia legal del pago previo, con sustento también legal, desconociendo la real operatividad de las garantías convencionales, aunque argumenten que si la hay, como el fallo “Microómnibus Barrancas de Belgrano” y toda la jurisprudencia acorde. En los párrafos que siguen se analizan cuatro garantías que tienen mayor jerarquía que la regla cuestionada y que al ratificarse la CADH, deroga el *solve et repete*: tutela judicial efectiva, derecho a la igualdad, presunción de inocencia y derecho de propiedad.

<sup>62</sup> Badeni, Gregorio, *Nuevos derechos y garantías constitucionales*, Bs. As., Ad-Hoc, 1995, p. 127.

<sup>63</sup> Spisso, *Derecho constitucional tributario*, p. 541 y 542.

<sup>64</sup> Bidart Campos, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, p. 387.

1) *Tutela judicial efectiva*. Los españoles hablan del “derecho a la tutela judicial efectiva”, en calidad de derecho fundamental a la protección eficaz por parte de los tribunales de justicia<sup>65</sup>. Es un concepto básico de la teoría del Estado de justicia, entroncado directamente por la importancia de los derechos fundamentales y por la misión de la función jurisdiccional.

Tal como se señala al comienzo de este capítulo, si bien la Constitución nacional garantiza la tutela judicial efectiva desde sus inicios, aunque con distinta denominación, los cuatro, instrumentos internacionales citados fortalecen su vigencia, ya que sus contenidos son categóricos por medio de los arts. 8 y 25 de la CADH, art. 18 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Aquellos instrumentos propugnan el derecho a la tutela judicial efectiva, que comienza con el libre acceso a la jurisdicción, ya que unos de sus aspectos es eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia. En este sentido cabe resaltar que una interpretación o consideración contraria o restrictiva implicaría vulnerar la Constitución, en la medida que tiene rango constitucional superior a las leyes. El libre acceso a la justicia implica el derecho que tiene toda persona, más allá de su condición económica o de otra naturaleza, de acudir al sistema previsto para la resolución de conflictos y reconocimiento de los derechos protegidos de los cuales es titular. Esta protección judicial debe ser real y efectiva. Se impone que el ciudadano esté libre de posibles desviaciones del ejercicio de prerrogativas exorbitante. El derecho de acceder al proceso no debe ser teórico, sino efectivo y materializable en los hechos. ¿Qué interpretación debe hacerse del contenido de la tutela judicial efectiva receptada por el art. 75, inc. 22 de la Const. nacional, en especial a través de la CADH?

La Corte Suprema, en “Ekmekdjian”, manifiesta que la interpretación del Pacto, debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. La Corte Interamericana de Derechos Humanos también ha señalado que las garantías de un recurso efectivo “constituye uno de los pilares básicos, no sólo de la CADH, sino del propio Estado de derecho en una sociedad democrática”<sup>66</sup>. En el reconocido caso “Cantos” se abordó la temática de acceso a la justicia y a la protección judicial en una demanda contra nuestro país, por parte de un empresario. El tribunal puntualizó que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el proceso se llegue a la sentencia, sino que también requiere que quienes actúan puedan hacerlo sin temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de recurrir a la justicia. La decisión se sustenta en que se violaron los arts. 8 y 25 de la CADH al imponerle al accionante el pago de un monto global de gran envergadura, como recaudo para seguir la causa en la Corte.

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos resolvió en sentido similar, al señalar que para cumplir con lo dispuesto por el art. 25 de la CADH no basta con la existencia formal de los recursos, sino que éstos deben ser adecuados y efectivos para remediar la situación jurídica infringida<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> Toller, *El moderno derecho a la tutela efectiva: de las garantías formales al derecho a la protección de los derechos materiales*, p. 543 y 544.

<sup>66</sup> CIDH, 28/11/02, “Cantos”, serie C, n° 97, párr. 22.

<sup>67</sup> CIDH, 20/11/89, “Godínez Cruz”, serie C, n° 5.

Más adelante el tribunal internacional, resolvió que las garantías judiciales reconocidas en el art. 8 de la CADH no se limitan solamente al ámbito penal, sino que comprenden los órdenes civil, laboral, fiscal y los procedimientos sustanciados ante cualquier órgano estatal no judicial que ejerzan funciones materialmente jurisdiccionales<sup>68</sup>.

En el caso “Narciso Palacios Argentina” la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, en el párr. 62 destacó que la tutela judicial efectiva, garantizada en el art. 25 de la CADH trata de prevenir las irregularidades que impiden que el acceso a la justicia se convierta en un desagradable juego de confusiones en detrimento de los particulares. También resalta que esta garantía y el debido proceso imponen una interpretación más justa y beneficiosa en el análisis de los requisitos de admisión a la justicia, al punto que por el principio *pro actione*, hay que extremar las posibilidades de interpretación en el sentido más favorable a la jurisdicción<sup>69</sup>. Queda sentado que el bloque de constitucionalidad protege el derecho a la tutela judicial efectiva, que es un derecho natural receptado por nuestra Constitución desde siempre, resaltado por precedente judiciales, ratificados por instrumentos internacionales, en especial la CADH, y por último, con jerarquía constitucional explícita desde la reforma de 1994. También se demuestra que todo dispositivo legal anterior a la ratificación expuesta contraria a la tutela judicial efectiva es derogado, por ser jerárquicamente inferior. Entonces ¿qué sucede con el *solve et repete* impuesto por el art. 15 de la ley 18.820 y art. 12 de la ley 21.864? Se recuerda que el *solve et repete* es el pago previo que debe efectuar el contribuyente para impugnar la deuda determinada por el organismo fiscal. Es decir que sin el depósito de la supuesta obligación el recurso queda desierto y se cierran las posibilidades de determinar los derechos del administrado. Asimismo en el capítulo anterior se explica que 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. Ambos son de origen legal, no constitucional.

A la luz de ello ¿Qué dispositivo debe prevalecer? ¿El que impone el pago de la prestación exigida como recaudo de la acción o la garantía convencional y constitucional, a la que adhirió nuestro país, que ordena que todas las personas tienen derecho a que se les determine sus derechos fiscales por medio de un juez independiente? Los principios de ejecutoriedad y presunción de legitimidad de la resolución que determina la deuda sin ningún contrapeso lesiona la tutela judicial efectiva, ya que en un Estado de derecho, no puede exigirse la prestación como recaudo de la acción, sin posibilidad de discutirse antes. Al momento de ratificarse la CADH y también de sesionar en la constituyente para la reforma constitucional del año 1994, el Estado nacional debió evaluar que suscribir la defensa de la tutela judicial efectiva implicaba derogar toda ley que imponga un requisito económico para ejercer la acción. Un país no puede contraer compromisos internacionales sin conciencia que aquella legislación anterior que la contradiga pierde su vigencia. Sin derecho libre a la jurisdicción no hay tutela judicial efectiva. Cualquier disposición que condicione el ejercicio de la acción judicial al pago de la deuda reclamada o a la entrega de fianzas sobre tributos hipotéticos, son contrarios al libre acceso a la justicia y violan la tutela judicial efectiva. Sostener lo contrario implica subvertir la estructura jerárquica.

<sup>68</sup> CIDH, 6/2/01, “Ivcher Bronstein”, LL, 2001-E-329 y 2001-F-320.

<sup>69</sup> CIDH, 29/9/99, “Narciso Palacios Argentina”, OEA, informe 105.799, caso 10.194.

La hipótesis principal también puede demostrarse si se aplica el principio lógico *a contrario sensu* al interpretar el párr. del art. 75, inc. 22 del texto constitucional que expresa que los tratados que “tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la Primera Parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”. Si el constituyente aclara que los tratados que reciben rango constitucional, no derogan artículo alguno de la Primera Parte de la Carta, *a contrario sensu*, está admitiendo que puede derogar toda disposición contraria de menor nivel, fuera de la parte dogmática. Entre la disposición de menor rango están las leyes que impone el pago previo previsional.

2) *Derecho a la igualdad*. La igualdad jurídica implica que la ley debe ofrecer idénticas soluciones para quienes se encuentren en las mismas condiciones y circunstancias. También significa que no corresponde establecer excepciones o privilegios que reconozcan a ciertas personas lo que en iguales situaciones se desconoce a otras. Si la norma efectúa alguna diferenciación debe responder a parámetros de razonabilidad y de no arbitrariedad<sup>70</sup>. El principio de igualdad se encuentra positivado en la Carta Magna primigenia en los arts. 1, 20 y 33, y específicamente en el 16. A su vez es complementado con la ratificación de los instrumentos internacionales de derechos humanos y la reforma constitucional de 1994. En la CADH, art. 1.1 y en el PIDCP, art. 2.1 se asume el compromiso de respetar y garantizar los derechos a toda persona sujeta a jurisdicción del Estado parte. También extienden el derecho a la igualdad, a todos, sin las discriminaciones prohibidas. Ambos instrumentos se refieren en forma expresa a la igualdad ante la ley y a igual protección –art. 24, CADH y art. 26, PIDCP–. Además, este último repite la prohibición de discriminaciones idénticas a las enumeradas en su art. 2.1, señalando que la ley prohibirá estas discriminaciones y garantizará contra cualquiera de ellas. El PIDCP trata un aspecto de la igualdad al establecer en su art. 14 que todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia.

La CIDH señala que el órgano ha confirmado el gran avance jurisprudencial alcanzado al reafirmar el carácter de *jus cogens* del principio de la igualdad y no discriminación<sup>71</sup>. Por consiguiente, los Estados tienen la obligación de no introducir en su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias, eliminar las regulaciones de carácter discriminatorio, combatir las prácticas de este carácter y establecer normas y otras medidas que reconozcan y aseguren la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas. Es discriminatoria una distinción que carezca de justificación objetiva y razonable.

El art. 24 de la Convención Americana prohíbe la discriminación de derecho o de hecho, no sólo en cuanto a los derechos consagrados en dicho tratado, sino en lo que respecta a todas las leyes que apruebe el Estado y a su aplicación. Es decir, no se limita a reiterar lo dispuesto en el art. 1.1 de la misma, respecto de la obligación de los Estados de respetar y garantizar, sin discriminación, los derechos reconocidos en dicho tratado, sino consagra un derecho que también acarrea obligaciones al Estado de respetar y garantizar el principio de igualdad y no discriminación en la salva-

<sup>70</sup> Badeni, Gregorio, *Nuevos derechos y garantías constitucionales*, Ad-Hoc, 1995, p. 107.

<sup>71</sup> CIDH, 2005, “Yatama vs. Nicaragua”, opinión consultiva 18.

guardia de otros derechos y en toda la legislación interna que apruebe" (párrs. 185 y 186)<sup>72</sup>.

La contradicción del *solve et repete* con el derecho a la igualdad, puede analizarse desde dos perspectivas: 1) la igualdad procesal en relación a disposiciones que impone el pago previo (art. 15, ley 18.820 y art. 12, ley 21.864) y 2) a la luz de la jurisprudencia mayoritaria sentada por la Corte Suprema y la Cámara Federal de Seguridad Social.

a) Spisso<sup>73</sup> señala que Valdés Costa lo considera incompatible con la CADH, 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 que reclama la Administración. Esa discriminación viola el art. 14 de la CADH y los arts. 14 y 26 del PIDCP.

La igualdad en la interpretación y aplicación de la ley conduce a excluir los criterios apriorísticos, tanto a favor del fisco como del contribuyente<sup>74</sup>. Esto implica que, tanto el Estado acreedor como el contribuyente deudor, en el proceso, están sometidos en igualdad de condiciones a la ley y a la jurisdicción. Lesiona la igualdad de las partes si el contribuyente tiene que abonar la deuda cuestionada y exigida por la AFIP como recaudo de acceso a la jurisdicción. Aquí se está en el ámbito procesal y no en el tributario. La relación Estado-contribuyente no se rige por parámetros del derecho tributario, sino por los procesales. La relación de igualdad procesal implica que para el Poder Judicial, ambas partes deben detentar las mismas oportunidades de alegar, defenderse o probar de modo que no genere desventajas en ninguna de ellas, respecto de la otra. Para quienes consideran que se está frente a un recaudo tributario y no procesal, cabe apuntar que, también la relación tributaria se encuentra regulada por el principio y derecho a la igualdad de las partes. El fisco tiene el rol de sujeto activo de una relación de crédito sometido a la ley a la jurisdicción.

En esta inteligencia, Spisso<sup>75</sup> recuerda que esta es una de las cuestiones que más ha suscitado la atención de la doctrina desde que "Nawiasky"<sup>76</sup>, en 1926, afirmara que no se trata de una relación de poder sino de simple contenido patrimonial.

Luego señala que es falso considerar que "el Estado como titular del crédito tributario tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: por el contrario, el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido". Continúa diciendo que "de ahí que sea equivocado caracterizar a la obligación tributaria como relación de poder cuando en mayor medida es una relación crediticia". La Administración tiene prerrogativas, pero el ordenamiento jurídico compensa a los particulares con distintas garantías, tendientes a establecer el justo equilibrio. De esta manera el Estado puede cumplir sus fines y los particulares realizar sus derechos subjetivos. Con el *solve et*

<sup>72</sup> CIDH, 24/6/05, "Acosta Calderón vs. Ecuador", voto razonado del juez Cançado Trindade, serie C, n° 129.

<sup>73</sup> Spisso, *Derecho constitucional tributario*, p. 546.

<sup>74</sup> Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en México, 1958.

<sup>75</sup> Spisso, Rodolfo R., *La Corte Suprema y el fortalecimiento de la República, LL*, 2010-D-225.

<sup>76</sup> Nawiasky, Hans, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, p. 53.

*repete* se le confiere a la AFIP prerrogativas que vulneran el derecho a la igualdad de las partes de la relación tributaria procesal al ser indiferente al justo equilibrio que deben existir entre ellas. La situación se agrava si la sentencia judicial favorece al contribuyente y se ordena la devolución del depósito previo. Esto es así, porque se debe iniciar un nuevo juicio que culminará con otra decisión que ordene la devolución, que seguramente será en título público y a varios años. El ente recaudador está siendo privilegiado en detrimento de la garantía constitucional de la igualdad. Tanto el procedimiento tributario como el aplicable a la percepción de aportes y contribuciones patronales, prevén la necesidad de discutir las distintas exigencias de los organismos recaudadores en la vía administrativa mediante la interposición de recursos en los que los organismos de recaudación actúan en forma parcial como juez y parte defendiendo sus decisiones y la actuación de sus funcionarios, difiriendo para después el sometimiento de la cuestión a la decisión de un juez.

El Estado –que es una de las partes de la obligación tributaria– reviste un triple carácter, por una parte crea la norma fuente del Poder Legislativo, luego se convierte en acreedor expidiendo actos unilaterales tendientes a la percepción del tributo y, finalmente, al ejercer la pretensión fiscal y establecer el *quid* y el *quantum* de la obligación tributaria, se convierte en juez. Las circunstancias descriptas exigen un equilibrio, que se logra por medio de una tutela judicial real, amplia, efectiva y sin cortapisas frustrantes del acceso a la justicia.

Al comentar uno de los primeros fallos del tribunal español que aplicó esta regla, García de Enterría advierte la desigual posición en que, como consecuencia de la prerrogativa de la autotutela, se encuentran las partes en el proceso: “Los administradores tendrían que ser de sustancia divina si no abusaran con alguna frecuencia de ese formidable poder que echa sobre el administrado la tremenda carga de un proceso impugnatorio cuyo final se demora a cuatro, a siete, a diez años”<sup>77</sup>.

b) En cuanto a la jurisprudencia, en “Microómnibus Barrancas de Belgrano” y los criterios mayoritarios resuelven que la exigencia del depósito previo no es contraria a los derechos de igualdad en juicio y que es posible atenuar el rigorismo con supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que la exigencia no se traduzca en un menoscabo de garantías constitucionales. En el capítulo anterior se puntualizó, que si bien es cierto que la excepción puede convalidar la regla en algunos casos la invalida, ya que demuestra su flaqueza. Las exigencias del pago previo o de demostrar encontrarse en alguna causal de excepción como requisito para la habilitación de instancia generan incertidumbre, ya que depende de las posibilidades económicas o de la discrecionalidad del juez de evaluar la documental arrimada.

Este criterio lesiona el derecho a la igualdad, por cuanto el parámetro diferenciador de igualdad o desigualdad, debe interpretarse en el sentido del ser contribuyente o no contribuyente obligado al pago. Es un error que se utilice el criterio en función de poder pagar y/o demostrar procesalmente hallarse en alguna causal de eximición. Cumplir con el derecho a la igualdad implica ponderar la regla del *solve et repete* contraria al bloque de constitucionalidad. Si no se modifican los enunciados

---

<sup>77</sup> García de Enterría, Eduardo, *La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio “fumus bonis iuris”*, en comentario al auto de la Sala III del 20/12/90, en la batalla por las medidas cautelares, Madrid, Civitas.

normativos generales referenciados, además del derecho a la igualdad, se seguirá infringiendo el art. 2 de la CADH y del PIDCP, a través del cual nuestro país se compromete a adoptar con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de ambos instrumentos las medidas legislativas o de “otro carácter” que fueren necesarias para hacer efectivos los derechos y libertades tutelados. Dentro de la descripción “otro carácter” del art. 2 de los instrumentos señalados quedan incluidas con toda claridad las sentencias.

Cabe coincidir con Gordillo<sup>78</sup> que “si se atiende al derecho vigente y viviente, importa en estos tiempos, desde un punto de vista práctico convenir en que la jurisprudencia a lo sumo atiende las excepciones a la regla, pero no avanza en criticar ni siquiera encarar su cuestionamiento, a lo cual agrego que además se está aplicando una regla procesal derogada fijando excepciones con criterios que lesionan el derecho a la igualdad”.

3) *Presunción de inocencia*. No puede dejar de soslayarse el problema que se plantea con las leyes 18.820 (art. 15) y 21.864 que imponían el depósito previo en relación con el derecho a la presunción de inocencia; parte de la doctrina lo consideraba derogado.

El art. 9 de la ley 23.473 (reformado por art. 26, ley 24.463) y el art. 15 de la ley 18.820 (modif. por art. 15, ley 23.473 y art. 12, ley 21.864), determinan la obligación del depósito o pago de la deuda determinada o la multa impuesta por la Administración tributaria, como requisito previo para poder recurrir la resolución ante la Cámara Federal de la Seguridad Social. La falta de pago de la suma determinada o de las sanciones impuestas implica la deserción del recurso. Ninguna duda cabe que aquellos dispositivos transgreden el bloque de constitucionalidad, sobre todo al incluir la multa. Además de infringir el art. 18 de la Const. nacional, se oponen al art. XXVI de la CADH al señalar que se presume que todo acusado es inocente hasta que se pruebe que es culpable. Esta disposición es reproducción textual del art. XVI de la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre.

La exigencia normativa del pago de la multa impuesta por una resolución administrativa vulnera el derecho de presunción de inocencia hasta tanto no exista una sentencia firme que imponga la pena. Hasta ese entonces, el imputado deberá ser reputado como inocente<sup>79</sup>.

La multa se inserta en el campo del derecho disciplinario, que participa de los principios del derecho punitivo del Estado<sup>80</sup>.

Lo que sucede es que, como tales pautas rectoras no se encuentran debidamente desarrolladas por la legislación ni la doctrina, se consideran como tales los principios del derecho penal<sup>81</sup> (en cuanto son los mejor desarrollados) y que se ele-

<sup>78</sup> Gordillo, *Tratado de derecho administrativo*, t. II, p. XII-48.

<sup>79</sup> Álvarez Echagüe, Juan M., *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Bs. As., Ad-Hoc, 2004, p. 207.

<sup>80</sup> Jarach, Dino, *El ilícito tributario*, “Derecho Fiscal”, t. XVIII, p. 769. Soler, Sebastián, *Derecho penal argentino*, actualizado por Guillermo J. Fierro, Bs. As., Tea, 1992, t. I, p. 10.

<sup>81</sup> García de Enterría, Eduardo, *Hacia la nueva justicia administrativa*, Madrid, Civitas, 2ª ed., p. 56.

van al estrato superior para desde allí descender a las manifestaciones del derecho punitivo del Estado<sup>82</sup>.

Nuestro Alto Tribunal se ha perfilado en la consideración de que el recaudo procesal de la obligación previa de la multa impuesta por la autoridad administrativa para la concesión del recurso ante el superior, no implica por sí solo desconocimiento de la inviolabilidad de la defensa en juicio, que podrá ejercerse libremente una vez cumplida dicha exigencia<sup>83</sup>.

Asimismo, en el ya criticado caso “Microómnibus Barrancas de Belgrano”, se ha establecido la procedencia del *solve et repete* en aquellos casos en que el recurso ante la Cámara Federal de Seguridad Social se impone contra una resolución administrativa determinativa de aportes previsionales<sup>84</sup> pese a lo cual de él se ha valido para convalidar su procedencia en materia de multas<sup>85</sup>.

Sólo se ha permitido recurrir sin realizar el pago previo de la suma determinada o de la multa impuesta cuando se acreditó debidamente lo excesivo del monto en relación con la capacidad económica del contribuyente<sup>86</sup>.

La mayoría de las sentencias de la Cámara no distinguen, en la evaluación que formulan del cumplimiento del depósito previo, qué conceptos integran el monto objeto de controversia, por lo que se considera –de acuerdo con el criterio jurisprudencial preponderante– que los importes que corresponden a las multas se encuentran alcanzados por el *solve et repete*<sup>87</sup>. Situación a la que, desde ya, consideró contraria a derecho.

Sin embargo, hay un caso aislado de la Sala III que no aplicó la exigencia por tratarse de una multa<sup>88</sup>.

Resulta muy interesante recordar que hay sentencias de tribunales que han declarado la inconstitucionalidad del *solve et repete* en materia de multas previsionales, tal como se hiciera en “Agropecuaria Ayui s/amparo”<sup>89</sup>, resolución que fue posteriormente revocada por la Corte Suprema.

Es necesario procurar una revisión de la jurisprudencia de la Corte Suprema según la cual, la exigencia del previo pago de la multa impuesta administrativamente para poder recurrir a los estrados judiciales no es violatoria del art. 8, inc. 1 de CADH, en tanto el apelante no alegue que es imposible debido al excesivo monto

<sup>82</sup> Nieto García, Alejandro, Prólogo a Trayter, Juan M., *Manual de derecho disciplinario de los funcionarios públicos*, Madrid, Marcial Pons, 1992.

<sup>83</sup> CSJN, “Fernández, Fermín”, *Fallos*, 215:225; íd., “Sauras, Martín y Cía.”, *Fallos*, 215:501; íd., “Lahuirat, Villa Abrile y Cía. SRL”, *Fallos*, 219:668; íd., “Livorno SRL c/Dirección de Vinos”, *Fallos*, 247:181; íd., “Nofal Hnos.”, *Fallos*, 250:208; íd., “Berzel, Aarón c/Prov. de Santa Fe”, *Fallos*, 256:38; íd., “Destilerías y Viñedos El Globo”, *Fallos*, 261:101; íd., “Adelphia SAIC”, *Fallos*, 288:287; entre otros.

<sup>84</sup> Licht, *El efecto contaminante del “solve et repete” sobre pautas propias del derecho administrativo sancionador*, LL, 2000-C-98.

<sup>85</sup> CFedSegSocial, Sala III, 1990, “Nuevas Cristalerías Avellaneda SA”.

<sup>86</sup> CFedSegSocial, Sala II, 1995, “Empresa de Transportes Pedro de Mendoza SA c/Comisión Nacional del Transporte Automotor”.

<sup>87</sup> CFedSegSocial, Sala III, 2002, “Centro de Empleados de Comercio de Santa Rosa c/AFIP”; íd., 2004, “Hijos de José Gómez Martínez SA c/AFIP”.

<sup>88</sup> CFedSegSocial, Sala III, “Kipo’s SA c/DGI s/impugnación de deuda”, sent. 79.680.

<sup>89</sup> CFed Corrientes, 30/6/99, LL, 2000-C-97.

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<sup>90</sup>.

Luego agrega que la exigencia del pago previo lesiona el principio de inocencia: “La prohibición de ser penado sin juicio previo ante los jueces designados prevista en el art. 18 de la Const. nacional y en distintos tratados constitucionalizados supone que cualquier imputación penal que pueda hacerse contra una persona implique impedir que, a través de procedimientos no judiciales en particular –cuya culpabilidad no haya sido probada ante el juez natural de la Constitución nacional– debe cumplir una pena satisfaciendo anticipadamente y sin declaración con fuerza de ley la existencia misma de la infracción que se le imputa. La circunstancia de que obtenida una sentencia total o parcialmente contraria a lo resuelto en el pronunciamiento administrativo, la necesaria devolución de la multa reclamada no constituye una reparación del daño inferido, por cuanto el perjuicio que se ha verificado lo es más que al patrimonio de la persona, a su honorabilidad y, fundamental al sistema de libertados que acoge nuestra Constitución nacional. En este saludable temperamento, cabe señalar que la garantía de presunción de inocencia supone que nadie debe ser considerado culpable mientras una sentencia firme dictada por el tribunal correspondiente no resuelva lo contrario. De la vigencia de estos derechos fundamentales se impone destacar que la regla de la ejecutividad del acto administrativo aún no confirmado judicialmente, supondría una incongruencia con el bloque de legalidad. Ante esta circunstancia los operadores del derecho debemos privilegiar el principio del derecho de presunción de inocencia y no la regla de eficacia”.

4) *Derecho de propiedad*. Integra el bloque de constitucionalidad y tiene una jerarquía superior al dispositivo en crisis, que impone el reclamo previo al recurso de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determina deudas previsionales.

El art. 21 de la CADH enuncia que toda persona tiene derecho de uso y goce de sus bienes y que nadie puede ser privado de ellos, excepto mediante el pago de una indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social en las condiciones establecidas por ley. Nuestra Carta Magna ya protegió el derecho a la propiedad privada y el de usar y disponer de ella, declarándola inviolable en el art. 17 y dando por abolida la confiscación. También prevé que la expropiación debe ser declarada por ley previa a causa de utilidad pública y con indemnización. Nuestro mundo jurídico tiene un concepto amplio de propiedad, que abriga lo material e inmaterial, es decir todo aquello que tenga valor fuera de sí mismo. La reserva del art. 17 de la Const. nacional, que nadie puede ser privado de su propiedad si no es por intermedio de una sentencia firme, se aplica a todos los derechos fundamentales, y aquéllos que alguien puede invocar, ya que de lo contrario se estaría ante una denegación de justicia.

Señala Spisso que, el contenido normal de derecho a la tutela judicial efectiva demanda que la protección judicial opere sobre los derechos e intereses que son objeto del litigio, posibilitando al final de éste el disfrute de esos mismos derechos e intereses, y que no sea sustituido por una indemnización.

Lo contrario implicaría reconocer a la Administración ilimitadas facultades expropiatorias sobre cualquier objeto al margen de las exigencias constitucionales del

<sup>90</sup> CNContAdmFed, Sala IV, 22/12/98, “Frimca SA”, LL, 2001-A-342.

instituto de expropiación<sup>91</sup>. En el pago previo estamos ante un caso de expropiación sin el cumplimiento de las formalidades exigidas, lo que lo convierte contrario al bloque de constitucionalidad, por lesionar el art. 21 de la CADH. También como ya se dijo, el *solve et repete* puede resultar confiscatorio si se priva al contribuyente de una porción sustancial de su derecho de propiedad. La cuestión resulta más delicada si se tiene en cuenta que la repetición se demora en el tiempo y lo que el contribuyente abonó en dinero se lo devuelven en bonos (siempre que se lo devuelvan). De esto último, se infiere que la AFIP puede incurrir en enriquecimiento ilícito, ya que la recaudación no determinada carece de causa. Ello resulta más deleznable, si tenemos en cuenta que el lapso transcurrido entre el desembolso pecuniario del contribuyente y la materialización de la repetición suele ser extenso y los intereses ilusorios. Este enriquecimiento ilícito infringe el derecho de propiedad tutelado por el bloque de constitucionalidad, entre los cuales están los arts. 8 y 21 de la CADH.

### E) Efectos de la derogación

1) *Ser o no ser*. A lo largo del capítulo se ha visto que las leyes vigentes con anterioridad a la Constitución reformada subsisten, en tanto no se opongan a lo que ella establece<sup>92</sup>.

Las leyes anteriores a la Constitución vigente no han sido derogadas por ésta, sino en la medida en que sean contradictorias con sus preceptos<sup>93</sup>.

La Constitución no impone necesariamente la caducidad de las leyes anteriores a su reforma, mientras no sean incompatibles con aquélla, y siempre que su interpretación admita coincidencia con sus postulados fundamentales<sup>94</sup> y principios; es decir, que sí hay caducidad y derogación cuando existe oposición o contradicción, y no es posible una interpretación compatible. El acto de ratificación de la CADH es el certificado de defunción del *solve et repete*. Al ratificarse el instrumento aludido, la República Argentina ha reconocido entidad a las garantías y derechos fundamentales allí contenidos, existentes por derecho natural y receptadas por la Constitución nacional originaria. En el capítulo anterior se han desarrollado cuatro garantías, que integran el bloque de constitucionalidad: la tutela judicial efectiva, igualdad, presunción de inocencia y propiedad. Cada uno de estos derechos fundamentales tiene categoría de “ser constitucional y convencional”. Como todo “ser” se opone al “no ser”. El opuesto al “ser” reconocido constitucionalmente (art. 75, inc. 22) es el “no ser”.

Tales premisas no son nuevas, Parménides, señalaba que “es propio del ente ser y es propio del no ente no ser. No es propio del ente no ser y no es propio del no ente ser”<sup>95</sup>. Si se aplica el principio lógico de no contradicción se puede observar que a cada derecho explicitado se opone el no derecho, es decir, la nada. Si por un lado están las garantías y derechos fundamentales existentes, por el otro “la nada”, que es la no existencia del derecho. Si no hay derecho, hay nada, y esto es impensable en sí mismo.

<sup>91</sup> Spisso, *Derecho constitucional tributario*, p. 538.

<sup>92</sup> CSJN, *Fallos*, 213:461; 216:254.

<sup>93</sup> CSJN, *Fallos*, 217:456.

<sup>94</sup> CSJN, *Fallos*, 232:387; 234:384.

<sup>95</sup> Parménides, *Poema. Fragmentos y tradición textual*, Madrid, Istmo, 2007.

Si se parte de esta premisa se advierte que el Alto Tribunal de la Nación en “Microómnibus Barrancas de Belgrano” y los tribunales inferiores que siguen este criterio, reconocen y aplican la nada (el no ser), que es la legislación derogada (art. 15, ley 18.820 y art. 12, ley 21.864). ¿Se puede aplicar aquello impensable en sí mismo, en el ámbito de la concreción del derecho? Ese interrogante tiene una sola respuesta: “no”. Desde el punto de vista psiquiátrico se asemeja a una conducta paranoica. Éste se agrava aún más si se aprecia que idéntica línea temperamental se ha sostenido con el tiempo y se aplica actualmente. ¿No resulta peligroso que el Poder Judicial declare que hay un ser legal autorizado por la Constitución nacional, cuando su bloque dogmático impone el “no ser” por contraponerse al “ser”? Siempre que se habla de ser constitucional en el presente trabajo es en relación a las cuatro garantías descriptas en el punto anterior. La tutela judicial efectiva comienza con el libre acceso a la justicia y se opone al *solve et repete* que es el no ser, puesto que la obstaculiza. Con un razonamiento similar, los derechos de igualdad, presunción de inocencia y propiedad, que revisten categoría de ser constitucional, se oponen al no ser del *solve et repete*, por los argumentos explicitados hasta ahora. La situación se torna más peligrosa aún, debido a que el Poder Judicial es el último que dice el derecho y está generando un ser pretoriano vaciado de contenido, porque se opone al ser constitucional que derogó el *solve et repete*. De esta manera se invierte la pirámide kelseniana. El Poder Judicial, en lugar de reconocer el ser y el no ser constitucional, da entidad a un ser derogado, es decir a la nada. ¿Si esta conducta no es una violación del principio de jerarquía, qué esperamos del derecho?

2) *Seguridad jurídica*. El Estado de derecho es fundamentalmente seguridad jurídica. Esto deriva de la unidad sistemática que debe tener el ordenamiento jurídico, sin perjuicio de que en la Argentina existe un sistema jurídico débil. La seguridad jurídica da previsibilidad y confianza. Si el Estado emite actos no adecuados al orden jurídico genera incertidumbre. Esta garantía es el medio adecuado para optimizar al máximo los derechos fundamentales.

Si los “propios nacionales” no respetan la Constitución ni su ley, la anomia se generaliza con serio riesgo para la paz social y la libertad política, pero si la falta de respeto procede de las esferas gubernamentales, entonces se trasmite al mundo un concepto de precariedad institucional<sup>96</sup>.

En razón de ello resulta necesario que se ejerza un control de convencionalidad, ya que los jueces están obligados a velar que, por el efecto útil de los instrumentos internacionales no se vea mermada por la aplicación de leyes contrarias a sus disposiciones, objeto y fin<sup>97</sup>. El Poder Judicial no puede invertir el orden jerárquico de las disposiciones que integran el ordenamiento jurídico, ya que genera un estado de incertidumbre que desanima a la ciudadanía a defender sus derechos. La exigencia del depósito previo genera un estado de incertidumbre en el contribuyente puesto que al interponer el recurso de apelación no sabe si se lo va a abrir, al depender de las pruebas arrimadas. El Poder Judicial, en lugar de iluminar el camino con su criterio mayoritario siembra más dudas y sombras. El criterio diseñado para evaluar si el contribuyente se encuentra en alguna causal de excepción aumenta la

<sup>96</sup> Pertile, *La tutela jurisdiccional efectiva y el “solve et repete” en la provincia de Córdoba*.

<sup>97</sup> CIDH, 24/11/06, “Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú preliminares, fondo, reparaciones y costas”, serie C, n° 158, párr. 128.

discrecionalidad del juez, que decidirá según su parecer si se encuentran acreditadas las causales pertinentes.

Sería conveniente que el Poder Judicial aporte seguridad jurídica, respetando el orden jerárquico y cumpliendo las responsabilidades que nuestra Nación asumió a través de los distintos instrumentos internacionales<sup>98</sup>. En relación al *solve et repete* en materia previsional, implica declarar que ha sido derogado.

### Capítulo III

## HIPÓTESIS AUXILIAR: INCONSTITUCIONALIDAD E IRRAZONABILIDAD DEL “SOLVE ET REPETE”

### A) Planteo de la cuestión

En el capítulo anterior quedó acreditado que el *solve et repete* en materia previsional está derogado desde que nuestro país ratificó el Pacto de San José de Costa Rica. Es decir que no se necesita de ley alguna que lo derogue, ya que carece de vigencia. Sin perjuicio de ello también se ha señalado que para la jurisprudencia predominante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y de los tribunales inferiores de la Nación, el pago previo continúa vigente, más allá de las excepciones que tienen lugar frente a situaciones concretas. Si bien se ratifica la hipótesis principal, ante el criterio que adoptan la mayoría de los tribunales, procedo a demostrar como hipótesis auxiliar, que el *solve et repete* es inconstitucional e irrazonable. Esta afirmación se justifica a través del control constitucional de razonabilidad. El art. 28 de la Const. nacional establece que “los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

Puntualiza Bidart Campos que la alteración supone arbitrariedad e irrazonabilidad, en aras que la actividad estatal sea constitucional<sup>99</sup>. La finalidad del principio de razonabilidad es preservar la justicia material y formal.

Asegura Cianciardo que la razonabilidad de cualquier acto estatal tiene implicancias, que se vinculan con las nociones mismas del derecho y la justicia<sup>100</sup>.

Sobre el particular, Bidart Campos añade que, el control de constitucionalidad alcanza a la razonabilidad de normas y de actos, es decir, a la verificación de la proporción entre el fin querido y la medida adoptada para lograrlo<sup>101</sup>. Razonable es opuesto a arbitrario.

<sup>98</sup> CADH, art. 2°.

<sup>99</sup> Bidart Campos, Germán, *Manual de derecho constitucional*, Bs. As., Ediar, 1974, p. 200 y 201.

<sup>100</sup> Cianciardo sostiene que “el problema del fundamento de la exigencia de la razonabilidad es reconducible... a la pregunta por el fundamento del derecho” [*Los fundamentos de la exigencia de razonabilidad*, en Cianciardo, Juan (coord.), “La interpretación en la era del neoconstitucionalismo. Una aproximación interdisciplinaria”, Bs. As, Ábaco, 2006, p. 30].

<sup>101</sup> Bidart Campos, *Manual de derecho constitucional*, p. 199.

El control de razonabilidad ejercido por el Poder Judicial, penetra en la ponderación de los criterios y medios que se valen los órganos del poder al ejercer sus competencias. Al filo de la tesis se demostrará que la exigencia del *solve et repete* en materia previsional, lesiona la Carta Magna (art. 15, ley 18.820 y art. 12, ley 21.864 –modif. por art. 34, ley 23.659 y art. 26, inc. b, ley 24.463). A esta conclusión se arribará ejerciendo un control constitucional de razonabilidad, mediante algunos juicios al contenido del dispositivo procesal.

Al seguir la nomenclatura corriente en el derecho europeo continental, Cianciardo se refiere a la máxima de razonabilidad, como subprincipios o juicios<sup>102</sup>. Al igual que el autor mexicano Cárdenas Gracia, los clasifica en tres: de adecuación, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido<sup>103</sup>. Se deben realizar de manera escalonada, excluyente y del siguiente modo.

1) El juicio de idoneidad o de adecuación determina si la intervención en los derechos fundamentales es adecuada o no, para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo<sup>104</sup>.

2) En el juicio de necesidad (o indispensabilidad) se debe examinar el grado de proporcionalidad de la medida con respecto a otras igual o más eficaces. Se busca que sea la medida más eficaz y proporcionada. Si existen otras posibilidades más eficientes, la implementada no superará este juicio y deberá ser declarada inconstitucional<sup>105</sup>.

3) El juicio de proporcionalidad en sentido estricto se trata de una ponderación entre los principios en juego. Requiere que la medida mantenga una “relación razonable” con la finalidad entre lo obtenido mediante la medida y lo que se impide por ello. Para un examen completo de razonabilidad se debe insertar aquí el juicio de alteración o afectación del contenido esencial.

Por su parte, Sapag desglosa los juicios en cinco y plantea siete interrogantes para demostrar la irrazonabilidad del acto público<sup>106</sup>. En realidad el contenido es el mismo, sólo independiza el análisis de finalidad de la adecuación y el control de afectación del contenido esencial, de la proporcionalidad en sentido estricto. Este último diseño se utilizará en los párrafos siguientes.

## B) Juicio de finalidad

La técnica de este test consiste en evaluar tres interrogantes:

1) ¿Cuáles son las finalidades mediatas e inmediatas de las normas que imponen el *solve et repete* en materia previsional?

<sup>102</sup> Cianciardo, *Los fundamentos de la exigencia de razonabilidad*, p. 62.

<sup>103</sup> Cárdenas Gracia, Jaime, *La argumentación como derecho*, Instituto de Investigaciones Científicas Unam, p. 142 a 154.

<sup>104</sup> Cárdenas Gracia, *La argumentación como derecho*, p. 142.

<sup>105</sup> Sapag, Mariano, *El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder de un Estado: un estudio comparado*, “Dikaion. Revista de Fundamentación Jurídica”, n° 17, 2008, p. 157 y 158.

<sup>106</sup> Sapag, *El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder de un Estado: un estudio comparado*, p. 187. El autor aclara que el modelo de las siete preguntas fueron extraídas de la clase de derecho constitucional del profesor Fernando Toller.

2) Esa finalidad, ¿es constitucional?

3) ¿Es socialmente relevante?

1) Los tribunales superiores de la Nación<sup>107</sup> y doctrina autorizada<sup>108</sup> destacan que la finalidad del pago previo es garantizar la rápida y regular percepción de los ingresos públicos.

Se busca asegurar el cobro de los montos determinados como deuda al organismo recaudador y evitar que el contribuyente utilice métodos dilatorios tendientes a insolventarse.

2) Para resolver el interrogante acerca de la constitucionalidad de la finalidad cabe distinguir el *solve et repete* como exigencia para impugnar la obligación tributaria de la resolución que impone una multa, por la infracción.

La multa es una sanción ante el incumplimiento de la supuesta obligación tributaria. En caso que se salde, ya se cumple la finalidad de recaudación de la exigencia, sin embargo la multa permanece. ¿Cuál es el sentido de conminar al pago previo en estas circunstancias? Ya se explicó en el capítulo anterior que la multa tiene una naturaleza represiva y no tributaria. También se concluyó que infringe el derecho de presunción de inocencia. Si el pago previo persigue objetivos recaudatorios, es evidente que en relación a la multa no supera el test de finalidad, ya que ésta persigue objetivos sancionatorios. En orden al examen de la constitucionalidad de la finalidad del *solve et repete* ante la impugnación de la obligación tributaria, cabe apuntar que la CADH, en su art. 26 prevé que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. Es claro que esta cláusula faculta al Estado a imponer contribuciones sobre el pueblo tendiente a solventar los gastos que requiere el cumplimiento de sus funciones. En este sentido, la justificación de la demanda se halla en los deberes recíprocos de protección y sometimiento entre el Estado y la población. En orden a lo señalado, se advierte que el pago previo en relación con la obligación tributaria supera la pregunta de la constitucionalidad de la finalidad.

Respecto al interrogante si la finalidad es socialmente relevante (no en caso de multa, que quedó en el camino) es saludable el aporte del fallo ya citado “Club Atlético San Jorge”<sup>109</sup>. Esta sentencia resalta el interés público y la necesidad de la recaudación, explicita que hay un deber constitucional de recaudar para satisfacer los

---

<sup>107</sup> CSJN, *Fallos*, 31:103, 101:75 y más cerca en el tiempo: “Orígenes AFJP c/AFIP” del 4/11/08. TSJ de Santa Fe, “Club Atlético San Jorge Mutual y Social c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo”, t. 6, f. 356.

<sup>108</sup> Zanolini, Guido, *Curso de derecho administrativo*, vol. I, Bs. As., Arayú, 1954, p. 374. Bielsa, *Estudios de derecho público*, t. II, p. 324. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, p. 729 a 733, en donde señala que el pago previo se exige como valla contra los contribuyentes de mala fe. Giuliani Fonrouge, *Acerca del “solve et repete”*, LL, 82-616.

<sup>109</sup> TSJ Santa Fe, “Club Atlético San Jorge Mutual y Social c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo”, t. 6, f. 356. Se cita jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América: “Mc Culloch vs. Billings” de 1930, en los que resalta que las contribuciones constituyen los aportes obligatorios y proporcionales recaudados por el Estado sobre las personas y los bienes, en virtud de su soberanía y para sostén del gobierno y todas las necesidades públicas. El mismo fallo también cita a Alberdi, Juan B., *El sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, en “Obras selectas”, 3ª parte, cap. III, Bs. As., 1920, t. XIV, al advertir que luego que se organiza o erige un gobierno, es menester, formarle un tesoro nacional.

intereses globales de la comunidad por parte de los poderes públicos. En este temperamento, cabe concluir que existe un interés social de relevancia, apoyado en la glosa constitucional.

### C) Juicio de adecuación

Este test examina la eficacia de los medios adoptados frente a la finalidad perseguida por la norma. El *solve et repete* satisface la finalidad de recaudación, ya que obliga al contribuyente a abonar la supuesta deuda antes del ejercicio de la acción judicial.

La ley 24.463, art. 26, inc. *b*<sup>110</sup>, impone al recurrente el cumplimiento inexcusable del depósito de la deuda reclamada por la AFIP. El tribunal, previo a todo trámite debe revisar si se efectuó el pago. En su defecto debe declarar desierto el recurso, salvo que aplique las excepciones autorizadas por la jurisprudencia ya criticadas en el primer capítulo. Si se coteja, sólo la eficacia del medio en relación con la finalidad, se debe reconocer que es positiva, pues la suma reclamada entra directamente a las arcas fiscales. En esta inteligencia se continúa con el siguiente juicio.

### D) Juicio de necesidad

La Corte Suprema de Justicia la Nación se ha eximido del juicio de necesidad, argumentando que carece de facultad para analizar el mérito, oportunidad o conveniencia de las medidas adoptadas por el legislador. Sin embargo varias veces lo ha utilizado encubriéndolo dentro de otros<sup>111</sup>. La plena operatividad de los derechos fundamentales, impide prescindir del presente subprincipio.

Por su parte, Cianciardo considera un desacierto que el Poder Judicial no efectúe este control<sup>112</sup> y Gelli, que si bien hay que aplicarlo debe realizarse con prudencia<sup>113</sup>.

<sup>110</sup> En los recursos interpuestos contra resoluciones que dicte la Dirección General Impositiva que denieguen total o parcialmente impugnaciones de deuda determinadas por el citado organismo en ejercicio de las funciones asignadas por el decr. 507/93, siempre que en el plazo de su interposición se hubiere depositado el importe resultante de la resolución impugnada.

<sup>111</sup> CSJN, "Cine Callao", *Fallos*, 247:121; íd., "Avegno c/Pcia. de Buenos Aires", *Fallos*, 14:425; íd., "Hileret y Rodríguez c/Pcia. de Tucumán", *Fallos*, 98:20; íd., "Banco Hipotecario Nacional c/Pcia. de Córdoba", *Fallos*, 112:63; íd., "Ercolano c/Lanteri", *Fallos*, 136:161; íd., "Jewish Colonization Association c/Pcia. de Santa Fe", *Fallos*, 147:402; íd., "Gallino", *Fallos*, 160:247; íd., "Compañía Swift de La Plata c/Gobierno de la Nación", *Fallos*, 199:483; íd., "Inchauspe Hnos. c/Junta Nacional de Carnes", *Fallos*, 198:483.

<sup>112</sup> Cianciardo, *Los fundamentos de la exigencia de razonabilidad*, p. 80 a 90. Sintetiza su postura en seis argumentos: 1) los derechos se consideran operativos y corresponde a los jueces otorgar máxima operatividad a ellos; 2) los derechos tienen una vertiente positiva de acuerdo con la cual los órganos públicos cumplen una función activa de promoción, por lo que los jueces también están llamados a ella; 3) considera el autor que se puede convertir al principio de razonabilidad en un medio para terminar justificando fuerte injerencia en los derechos fundamentales, o al menos, se los juzga encubiertamente sin mayor fundamentación; 4) la misma idea de principio significa que deben ser optimizados y entonces no cabe limitar su aplicación cuando están llamados a su maximización; 5) considera que la teoría jurídica contemporánea reconoce que es imposible una aplicación mecánica de la ley y que los jueces no pueden escapar de la valoración; 6) el juicio de necesidad debe armoni-

Este test abarca la quinta pregunta. Para algunos<sup>114</sup> hay que desentrañar que si la medida entablada por el legislador es la menos restringente de las normas ius fundamentales entre las igualmente eficaces. Para otros<sup>115</sup> se trata de una definición distinta, al destacar que la medida debe ser la más benigna entre las igualmente eficaces. Los derechos fundamentales son los contenidos y pilares sobre los cuales se estructura el ordenamiento jurídico. Deben interpretarse con preeminencia sobre el resto del orbe jurídico.

El intérprete puede vincularse a los derechos fundamentales desde una dimensión negativa o positiva, ya sea que formen una barrera o impongan una obligación de promoción y optimización, haciendo valer su fuerza expansiva<sup>116</sup>. Sin disimular predilección por esta última visión es dable indagar si el *solve et repete* es la medida más benigna entre las igualmente eficaces.

En el capítulo anterior se ha demostrado que la polémica exigencia conculca varios derechos fundamentales, como la tutela judicial efectiva, igualdad, presunción de inocencia, propiedad y seguridad jurídica entre otros. A fin de no ser reiterativo, se debe remitir a los argumentos allí vertidos. Este recaudo procesal se funda en los principios de presunción de legitimidad y de ejecutoriedad de los actos administrativos, que carecen de fundamento constitucional; por lo que su aplicación implica darle un marco de preferencia sobre los derechos fundamentales, al invertir el orden jerárquico de la norma. Para resolver la cuestión, nunca deben inaplicarse normas que representen intereses reconocidos como fundamentales, ya que hay que asegurar la máxima efectividad de los derechos, principios y deberes consagrados en la Constitución. En el caso en estudio, si se hace prevalecer la previa obligación se desconocen los derechos fundamentales señalados. En vez de optimizarlos se minimizan y se maximiza una regla violatoria del bloque de constitucionalidad.

Si a ello se le añade que actualmente existen medios alternativos menos gravosos la situación resulta más crítica aún. Esto es así por cuanto la AFIP puede deducir la posibilidad de efectuar el juicio ejecutivo, mientras se sustancia el recurso de apelación que tiene efecto devolutivo<sup>117</sup> (lo cual es de dudosa constitucionalidad). El mismo objetivo recaudatorio ya se cumple con el juicio ejecutivo, sin obstaculizar el acceso a la justicia o menospreciar la igualdad de las partes. Tampoco puede descartarse otro medio preventivo o sustitutivo que atempere la incidencia restrictiva del pago previo sobre los derechos fundamentales, sin que cause riesgo al erario público, como las medidas cautelares.

---

zarse con el de autocontención o la declaración de inconstitucionalidad como la última ratio del ordenamiento jurídico.

<sup>113</sup> Gelli, María A., *Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada*, Bs. As., La Ley, 2ª ed., 2003, p. 253.

<sup>114</sup> Cianciardo, *Los fundamentos de la exigencia de razonabilidad*, p. 79. STC 66/1995, cit., FJ 5°. Para el Tribunal Constitucional alemán una medida es necesaria para la obtención del fin deseado cuando “otra igualmente efectiva pero sensiblemente menos restrictiva de un derecho básico no pudo haber sido elegida” (BVerGE, n° 30 S 292, p. 325 y BVerGE n° 38, 281, p. 302).

<sup>115</sup> Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos Constitucionales, 2003, p. 734.

<sup>116</sup> Toller, Fernando, *La resolución de los conflictos entre derechos fundamentales. Una metodología de interpretación constitucional alternativa a la jerarquización y el balancing test*, en Ferrer McGregor, Eduardo (ed.) “Interpretación constitucional”, México, Porrúa, 2005, t. II, p. 906 y 907.

<sup>117</sup> Spisso, *Derecho constitucional tributario*, p. 540 y 541.

En el capítulo primero se cita que la mayoría de las potencias extranjeras no aplican el *solve et repete* y sin embargo, la recaudación no se resiente. Esto permite pensar que existen otras alternativas para el sistema rentístico. Todos los operadores del derecho debemos pensar en procurar un sistema que provea medios alternativos idóneos que maximicen los derechos fundamentales de tutela judicial efectiva, igualdad, presunción de inocencia, propiedad y seguridad jurídica. En principio –para quienes no está derogado el *solve et repete*–, se puede empezar por derogarlo. El pago previo no supera el juicio de necesidad. Pero como la mayoría de la jurisprudencia no lo aplica, al menos expresamente, vamos a seguir adelante con los juicios restantes, en aras de darles más elementos a los intérpretes del derecho.

### E) Juicio de proporcionalidad en sentido estricto

El juicio de proporcionalidad, en sentido estricto, significa una comparación de costos y beneficios de la norma. Si los costos son superiores a los beneficios, el dispositivo es inconstitucional. Para ello debe evaluarse el carácter de la medida y la relevancia de la finalidad. La regla cuestionada tiene más costos que beneficios, ya sea en referencia a costos individuales o sociales. Cada contribuyente sufre costos al tener que satisfacer la prestación a favor del futuro demandado, como requisito para la habilitación de instancia.

Esta actitud cercena el derecho a la tutela judicial efectiva, que es la condicionante para la operatividad y reconocimiento de los otros derechos<sup>118</sup>.

En el citado caso “Narciso Palacios Argentina”<sup>119</sup>, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, en el párr. 62 destacó que la tutela judicial efectiva, garantizada en el art. 25 de la CADH trata de prevenir las irregularidades que impiden que el acceso a la justicia se convierta en un desagradable juego de confusiones en detrimento de los particulares. También resalta que esta garantía y el debido proceso imponen una interpretación más justa y beneficiosa en el análisis de los requisitos de admisión a la justicia, al punto que por el principio *pro actione*, hay que extremar las posibilidades de interpretación en el sentido más favorable a la jurisdicción. Entre los restantes derechos conculcados, están los de igualdad –se favorece de antemano al futuro demandado–, presunción de inocencia –se satisface la prestación que aún no está firme– y propiedad –puesto que al obligado se lo despoja de sus bienes sin determinación judicial firme–.

El Tribunal Superior Nacional recientemente en una resonante causa en la que declaró la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683, relativa a las potestades otorgadas al organismo recaudador, resolvió que no superan el test de constitucionalidad respecto del art. 17 de la norma suprema, en cuanto establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino es en virtud de una sentencia fundada en ley, sin que resulte óbice a ello el hecho de que lo puesto en tela de juicio sea la potestad de disponer unilateralmente medidas cautelares, ya que ellas, cualquiera sea su naturaleza, afectan concretamente el derecho de propiedad del individuo, pues si bien no importan –en principio– una ablación de su pa-

<sup>118</sup> Toller, *El moderno derecho a la tutela judicial efectiva: de las garantías formales al derecho a la protección de los derechos materiales*, p. 547 y 548.

<sup>119</sup> CIDH, 29/9/99, “Narciso Palacios Argentina”, OEA, informe n° 105.799, caso 10.194.

trimonio, su función es limitar de manera efectiva otros atributos no menos importantes de ese derecho, cuales son los de usar y disponer de él, con función de garantía<sup>120</sup>. Los fundamentos esgrimidos en el pto. c del cap. II son válidos para el sustento de este juicio. En orden al costo social, se puntualiza que la necesidad de la jurisprudencia de atemperar el excesivo rigor formal le ha generado a la sociedad un costo demasiado oneroso. En los últimos puntos de los capítulos anteriores se analizan la inseguridad jurídica e incertidumbre que causan las excepciones establecidas por el Poder Judicial.

Si los precedentes utilizan un subterfugio para no aplicar el *solve et repete*, están reconociendo implícitamente un alto costo social de la regla. Pero en vez de aminorarlo lo acentúan, ya que el administrado no tiene certezas si su recurso será admitido por acreditarse en las situaciones de excepciones descriptas en el pto. 4° del cap. I. La prudencia indica que si se declarara inconstitucional el *solve et repete* (para quienes no lo consideran derogado aportaría mayor certeza e igualdad en los contribuyentes). De ello se deduce que los estrados judiciales son conscientes que el dispositivo en crisis no tiene en cuenta la finalidad de los derechos fundamentales. Se concluye que al ser el perjuicio superior al beneficio no puede superar este test. Sin embargo el mismo resulta insuficiente ya que no garantiza la intangibilidad de los derechos fundamentales en juego, por lo que debe complementarse con el siguiente.

## F) Juicio de respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales

Aquí es necesario controlar la norma a la luz de los distintos fines constitucionales (principios constitucionales y derechos fundamentales) y del ordenamiento jurídico. Hay que verificar si la disposición jurídica altera o vulnera el contenido esencial de los derechos que aparecen en juego o que regula la ley<sup>121</sup>. Si se tiene en cuenta la finalidad del bien jurídico protegido de cada derecho fundamental –carece de sentido repetir los argumentos ya vertidos–, se observa que resulta lesionada frente al pago previo. Este último persigue el fin de recaudación, sin tener en cuenta que obstaculiza la maximización de los pilares jurídicos básicos de la sociedad, en especial el de tutela judicial efectiva, que es el que permite el acceso a la tutela de los otros derechos fundamentales. De ello se infiere que el instituto procesal repudiado no guarda relación razonable con el fin perseguido por violentar el contenido esencial de los derechos fundamentales. Si bien es cierto que los derechos no son absolutos, las limitaciones deben responder la pauta de razonabilidad dispuesta por el art. 28 de la carta fundamental.

La finalidad de la máxima de razonabilidad es preservar el valor justicia en el contenido de los actos públicos, exigiendo que no se infrinja el bien jurídico protegido por los derechos principales<sup>122</sup>.

<sup>120</sup> CSJN, 15/6/10, “AFIP c/Intercorp SRL s/ejecución fiscal”.

<sup>121</sup> Sapag, *El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder de un Estado: un estudio comparado*, p. 194.

<sup>122</sup> El Tribunal Constitucional español, al examinar la constitucionalidad de la norma de procedimiento laboral que obligaba al recurrente empresario consignar el importe de la condena como requisito para tener la facultad de interponer los recursos de casación y de suplicación, ha señalado

## G) Análisis

Por medio de los respectivos juicios se ha demostrado que el *solve et repete* violenta los derechos fundamentales reconocidos en el bloque de constitucionalidad al no superar el examen de razonabilidad.

Ningunas palabras pueden sintetizar mejor el fundamento de la hipótesis auxiliar de las leyes que las vertidas por Joaquín V. González: “No son, como puede creerse las declaraciones de derechos y garantías, simples fórmulas teóricas. Cada uno de los artículos y cláusulas que las contienen poseen fuerza obligatoria para los individuos, para las autoridades y para toda la Nación. Los jueces deben aplicarla en la plenitud de su sentido, sin alterar o debilitar con vagas interpretaciones o ambigüedades la expresa significación de su texto. Porque es la defensa personal, el patrimonio inalterable que hace de cada hombre, ciudadano o no, un ser libre e independiente dentro de la Nación Argentina”<sup>123</sup>.

## Conclusión

El desafío de la obra era demostrar como hipótesis principal que el *solve et repete* en materia previsional ha sido derogado, desde que nuestro país ratificó la CADH. Esta tarea ha sido cumplida. Sin perjuicio de ello al reconocer que la jurisprudencia predominante no abriga la misma postura, se propuso una hipótesis auxiliar, que es la inconstitucionalidad o irrazonabilidad del mismo presupuesto procesal. En este planteo subyace, como tema de fondo la relevancia, la supremacía de los principios jurídicos y de los derechos fundamentales tutelados en el bloque de constitucionalidad sobre las reglas. Es importante saber desde donde se parte en el mundo jurídico ¿desde principios o reglas?

Se señaló que Aristóteles, entiende que el principio es el punto desde donde una cosa empieza a ser cognoscible<sup>124</sup>. ¿Se puede partir de la regla desconociendo los principios? ¿Si esto fuera así, se estaría reemplazando la regla por principios jurídicos? ¿Aún cuando sólo tomamos los principios jurídicos y derechos fundamentales concretizados en normas jurídicas, se parten de éstos o de las reglas? Todos estos interrogantes subyacen en el fundamento del conflicto entre los derechos fundamentales involucrados y la exigencia del *solve et repete*, motivo por el cual se destacó que no puede sostenerse la vigencia de esto último. Si se considera que la ratificación de la CADH no produce derogación de las reglas anteriores o al menos

---

que: “Cuando se parte del previo establecimiento en la ley de unos determinados recursos y en determinados supuestos, si el acceso a ello se vincula al cumplimiento de unos obstáculos procesales es evidente que el legislador no goza de absoluta libertad, ya que constitucionalmente no son admisibles aquellos obstáculos que puedan estimarse excesivos, que sean producto de un excesivo formalismo y que no se compaginen con el derecho a la justicia, o que no aparezcan como justificados y proporcionados conforme a las finalidades para que se establecen, que deben, en todo caso, ser adecuados al espíritu constitucional, siendo en definitiva el juicio de razonabilidad y proporcionalidad el que resulta trascendente para la confrontación entre el art. 170 de la ley de procedimiento laboral y el art. 24.1 de la Constitución española (STC 3/1983)”, “RTC”, t. 1983, p. 25 fj 4°. Conforme Medina Guerrero M., p. 122 a 127.

<sup>123</sup> González, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, vol. III, Bs. As., 1935, n° 82, 89, 90.

<sup>124</sup> Aristóteles, *Metafísica*, Madrid, Gredos, p. 180.

su inconstitucionalidad, es porque la labor de los intérpretes tiene como punto de partida la regla del *solve et repete*. Al ser ello así, la regla es tomada como si fuese el principio. Claro que no son los verdaderos principios jurídicos, pues estos contenidos han sido vaciados.

Señala Vigo que, en estos días, la doctrina y la jurisprudencia reconocen a los principios como un modo específico de regular y juridizar conductas humanas atribuyéndoles un determinado estatus deóntico<sup>125</sup>. Más allá de cualquier legislación positiva, el intérprete a la hora de solucionar un conflicto debe recurrir a la totalidad del derecho, en cuya cúspide se encuentran los principios jurídicos.

Sin perjuicio que el avance hacia el reconocimiento de los derechos fundamentales, desde la segunda posguerra, alcanza a la comunidad internacional y que Argentina acompañó pareciera que todavía existe una deuda pendiente, ya que sostener la vigencia del *solve et repete* implicaría un estancamiento. Hay que tender a una coincidencia entre el derecho público internacional y el interno. Debe existir unidad de concepción. No resulta congruente por un lado celebrar compromisos internacionales comprometiéndose a tutelar ciertos derechos fundamentales, y por el otro sostener la vigencia de una exigencia que obstaculiza su materialización. Esta situación violenta la teoría de los actos propios. Lo mismo sucede al reconocer rango constitucional a la CADH, desconociendo la pérdida de vigencia de todo dispositivo jurídico anterior que la contradiga, como el *solve et repete* previsional.

En Argentina, en los últimos años se perciben cambios en la interpretación de los derechos fundamentales que impactan en los enunciados normativos generales de la jurisprudencia al aplicar los tratados internacionales, pero nos queda todavía viejos resabios formalistas. En este sentido el tema central pasa por una opción axiológica. ¿Qué debe maximizarse? ¿Los derechos de tutela judicial efectiva, igualdad, presunción de inocencia, propiedad y seguridad jurídica o la necesidad de una rápida y regular recaudación, aún a costa de obstaculizar el acceso a la justicia? Ninguna duda cabe que, como se ha demostrado deben prevalecer siempre los principios jurídicos y derechos fundamentales. El problema se presenta si el derecho judicial no atiende a la primacía señalada. En el primer capítulo se presentaron distintos fundamentos doctrinales y jurisprudenciales, en especial el sentado en “Microómnibus Barrancas de Belgrano”. Allí, el Tribunal Supremo admitió la operatividad del Pacto, pero subordinó su aplicación a la demostración de que el excesivo monto impida real y efectivamente el ejercicio del derecho de defensa. El Alto Tribunal admite que el *solve et repete* puede constituir un impedimento al libre acceso a la justicia cuando el impuesto debe ser oblado antes de promoverse cuestionamiento en sede administrativa o judicial y la capacidad patrimonial del contribuyente no le permite hacer frente a la obligación tributaria que condiciona su acceso a la jurisdicción.

Si la regla del *solve et repete* es justa, ¿por qué el Poder Judicial elabora argumentos para no aplicarlo, a través de excepciones? ¿De qué sirve declarar la operatividad de los instrumentos internacionales, si no protegen los derechos fundamentales? ¿Cuáles son los parámetros jurídicos que establecen el “excesivo monto”, o la “falta comprobada e inculpable de medios pertinentes”? ¿Cuál es la inteligencia del

---

<sup>125</sup> Vigo, *Interpretación jurídica (del modelo ius positivista legalista decimonónico a las nuevas perspectivas)*, p. 20.

método interpretativo que permite elaborar la teoría que el art. 8, inc 1° del Pacto de San José de Costa Rica, prevé la posibilidad de retardar, diferir o negar el acceso a la jurisdicción en los casos en que los montos del depósito previo resulten “no excesivos”? ¿De qué sirve declarar la operatividad de la CADH si al momento de resolver no se materializa la máxima potencialidad de los derechos fundamentales?

“Pretender que ‘algún monto’ de suma a depositar, aunque sea nominalmente menor o ‘no excesivo’, pueda ser erigido en cortapisas de los derechos supra-legales estatuidos por los acuerdos, convenciones y tratados, es sencillamente contrario a la lógica y violatorio (entre otros) de los arts. 18, 31 y 33 de la Const. nacional”<sup>126</sup>. Además, al abrirse la instancia, si el contribuyente acredita una desproporcionada magnitud de la suma a depositar respecto a la concreta capacidad de pago o que se trate de una cantidad excepcional, se está invitando al contribuyente a que no abone sus obligaciones tributarias, ya que si la deuda es pequeña o está dentro de las posibilidades de pago, debe hacerlo con anterioridad al ejercicio de la acción judicial. La jurisprudencia que se critica baja el mensaje que es preferible tener una deuda importante a una menor, porque de esta manera se facilita el libre acceso judicial. Es decir, que se está invitando a cultivar actitudes renuentes con las cargas públicas. El mensaje que se transmite es: “no paguen durante mucho tiempo”; cuando la deuda sea exorbitante, recién ahí hay que impugnarlo, “no antes” de este modo el Poder Judicial les abrirá la instancia. Ha quedado en evidencia que este fallo desconoce la real operatividad de las garantías que integran el bloque de constitucionalidad, aunque argumente lo contrario. El Poder Judicial, en lugar de iluminar el camino con su criterio mayoritario siembra más dudas y sombras. El criterio diseñado para evaluar si el contribuyente se encuentra en alguna causal de excepción aumenta la discrecionalidad del juez, que decidirá según su parecer si se encuentran acreditadas las causales pertinentes.

Sería conveniente que el Poder Judicial aporte seguridad jurídica, respetando el orden jerárquico y cumpliendo las responsabilidades que nuestra Nación asumió a través de los distintos instrumentos internacionales<sup>127</sup>. En relación al *solve et repete* en materia previsional, implica declarar que ha sido derogado. En el capítulo segundo, se planteó y demostró la hipótesis principal. Aun para quienes niegan que la cuestión pase por un conflicto entre principios jurídicos y reglas, la ratificación de la CADH derogó el art. 15 de la ley 18.820 y el art. 12 de la ley 21.864, que imponían el requisito del pago previo al recurso de apelación contra la deuda resultante de la resolución administrativa emitida por la AFIP. Se evidencia que el *solve et repete* ha quedado excluido del ordenamiento jurídico vigente mediante el principio de jerarquía normativa. Por si alguien no comparte este criterio, también se ha justificado la tesis principal de la derogación, desde la reforma constitucional del año 1994 y la jerarquización de los distintos instrumentos internacionales. Se examinaron cuatro instrumentos internacionales, que integran el bloque de constitucionalidad y que prevalecen sobre cualquier dispositivo legal, que son la Declaración Americana de los Derechos y Deberes de Hombre, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Tienen como objetivo proteger los derechos fundamentales de las personas frente a los atropellos de los Estados.

<sup>126</sup> Pérez, *Procedimiento tributario de recursos de la seguridad social*, p. 304.

<sup>127</sup> CADH, art. 2°.

En este sentido, Argentina se comprometió internacionalmente a proteger las garantías de la tutela judicial efectiva, igualdad, presunción de inocencia, seguridad jurídica y propiedad entre otras. En relación a la tutela judicial efectiva, se demostró que si bien la Constitución nacional garantiza la tutela judicial efectiva desde sus inicios, aunque con distinta denominación, los citados instrumentos fortalecen su vigencia, ya que sus contenidos son categóricos a través de los arts. 8 y 25 de la CADH, art. 18 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Aquellos propugnan el derecho a la tutela judicial efectiva, que comienza con el libre acceso a la jurisdicción, ya que uno de sus aspectos es eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia.

El libre acceso a la justicia implica el derecho que tiene toda persona, más allá de su condición económica o de otra naturaleza, de acudir al sistema previsto para la resolución de conflictos y reconocimiento de los derechos protegidos de los cuales es titular. Esta protección judicial debe ser real y efectiva. Se ha acreditado que la posición presentada tiene sustento, no sólo en fallos de la Corte Suprema (“Ekmekdjian c/Sofovich”), sino en varias decisiones de la CIDH, entre otros en el emblemático caso “Cantos”. Se probó que el *solve et repete* infringe la tutela judicial efectiva, al obstaculizar el libre acceso a la instancia judicial. También se demostró que el *solve et repete* lesiona el derecho a la igualdad, que tiene sustento en los arts. 1, 16, 20 y 33 de la Const. nacional; arts. 1.1 y 14 de la CADH y arts. 2.1 y 14 del PIDCP.

El libre acceso a la justicia con las debidas garantías que consagra el art. 8 de la CADH, no puede ser ejercido en igualdad de condiciones, si para ello es necesario disponer de los recursos para pagar previamente los importes que reclama la Administración. Esa discriminación viola el art. 14 de la CADH y los arts. 14 y 26 del PIDCP. Se justificó, como el pago previo transgrede el derecho a la presunción de inocencia, en especial en relación a las multas. Además de infringir el art. 18 de la Const. nacional se opone al art. XXVI de la CADH al señalar que se presume que todo acusado es inocente hasta que se pruebe que es culpable. Esta disposición es reproducción textual del art. XVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. La exigencia normativa del pago de la multa impuesta por una resolución administrativa vulnera el derecho de presunción de inocencia hasta tanto no exista una sentencia firme que imponga la pena. Hasta ese entonces, el imputado deberá ser reputado como inocente. Se destaca también el aporte que justifica la lesión al derecho de propiedad. El art. 21 de la CADH enuncia que toda persona tiene derecho de uso y goce de sus bienes y que nadie puede ser privado de ellos, excepto mediante el pago de una indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social en las condiciones establecidas por ley. Nuestra Carta Magna ya protegió el derecho a la propiedad privada y el de usar y disponer de ella, declarándola inviolable en el art. 17 y dando por abolida la confiscación. Armonizando ambos textos que integran la Constitución nacional, se advierte con claridad que el *solve et repete* lesiona este derecho fundamental porque obliga al contribuyente a desprenderse de parte de su propiedad cuando todavía no tiene una determinación judicial. En el pago previo estamos ante un caso de expropiación sin el cumplimiento de las formalidades exigidas, lo que lo convierte en inconstitucional e inconvencional, por lesionar el art. 21 de la CADH.

Como conclusión de la hipótesis principal, se demostró que el acto de ratificación de la CADH es el certificado de defunción del *solve et repete*. Al ratificarse el instrumento aludido, la República Argentina ha reconocido entidad a las garantías y derechos fundamentales allí contenidos, existentes por derecho natural y receptadas por la Constitución nacional originaria. Cada uno de estos derechos fundamentales tiene categoría de “ser constitucional y convencional”. Como todo “ser” se opone al “no ser”. El opuesto al “ser” reconocido constitucionalmente (art. 75, inc. 22) es el “no ser”. El ser es lo vigente, el no ser lo derogado. Desde aquí se defiende el ser, y se desecha el no ser. La tesis defiende la entidad de aquello que tiene vigencia constitucional y desconoce lo inexistente. Por ello, se señaló si: ¿Se puede aplicar aquello impensable en sí mismo, en el ámbito de la concreción del derecho? Ese interrogante tiene una sola respuesta: “no”.

También se demostró que el criterio jurisprudencial predominante atenta contra la seguridad jurídica. A esta altura, se espera que los lectores tomen conciencia que quedó acreditado que el *solve et repete* en materia previsional está derogado desde que nuestro país ratificó el Pacto de San José de Costa Rica. Es decir que no se necesita de ley alguna que lo derogue, ya que carece de vigencia. Si bien siempre se ratificó la hipótesis principal, se planteó otra auxiliar, debido a que la jurisprudencia dominante no lo considera derogado. Por medio de cinco juicios de razonabilidad, se demostró que el *solve et repete* violenta los derechos fundamentales que integran el bloque de constitucionalidad. Se justificó que el instituto procesal repudiado no guarda relación razonable con el fin perseguido por violentar el contenido esencial de los derechos fundamentales. Es cierto que los derechos no son absolutos, pero las limitaciones deben responder a la pauta de razonabilidad dispuesta por el art. 28 de la Carta Fundamental. La finalidad de la máxima de razonabilidad es preservar el valor justicia en el contenido de los actos públicos, exigiendo que no se infrinja el bien jurídico protegido por los derechos principales. Se espera que el avance y progreso en materia de derechos fundamentales atraviese la barrera que impone la exigencia del pago previo.

Habría que cumplir con el compromiso del ejercicio de los derechos reconocidos en los instrumentos internacionales y efectivizar la supremacía constitucional y la operatividad de las garantías allí contenidas. Nuestro país a través de los distintos estamentos debe maximizar los derechos esenciales y ser capaz de asegurar su pleno ejercicio. En esto no hay matices, sólo dos posibilidades: a) el bloque de constitucionalidad está por encima de la ley; b) se puede aplicar la ley prescindiendo del bloque de constitucionalidad. Desde aquí se levantan las banderas de la supremacía del bloque de constitucionalidad y del control de convencionalidad, para asegurar así, la ejecución de las obligaciones asumidas por Argentina en el plano internacional.

En razón de ello resulta necesario que se ejerza un control de convencionalidad, ya que los jueces están obligados a velar que, por el efecto útil de los instrumentos internacionales no se vea mermada por la aplicación de leyes contrarias a sus disposiciones, objeto y fin. En razón de lo expuesto, sería interesante que la tesis sea un aporte al mundo jurídico y se materialice con un cambio de criterio en la jurisprudencia. Es decir, que haga valer los principios jurídicos y declare derogado el *solve et repete* en materia previsional, o al menos inconstitucional, materializando los derechos fundamentales que nuestra Nación se comprometió a defender.

Hay que hacer valer la “fuerza normativa” de la Constitución nacional<sup>128</sup>. Sólo de esta manera se puede dar respuesta positiva a los interrogantes que encabezan la introducción de la presente obra.

© Editorial Astrea, 2012. Todos los derechos reservados.



---

<sup>128</sup> Vigo, *Interpretación constitucional*, p. 237.