

Voces: IMPUESTO ~ OBLIGACION TRIBUTARIA ~ PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ~ RECURSOS ~ PAGO ~ PAGO DEL TRIBUTO ~ PRINCIPIO SOLVE ET REPETE ~ PROVINCIA DE BUENOS AIRES ~ ACCION DE REPETICION ~ PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ~ CONTRIBUYENTE ~ INTERPRETACION JUDICIAL ~ DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA ~ REVISION JUDICIAL ~ ACTO ADMINISTRATIVO

Título: El "solve et repete" y la transformación del "pague y repita" en "afiance y discuta". Su incidencia en la Provincia de Buenos Aires

Autores: Behm, Leonardo A., Mammoni, Gustavo Antonio.

Publicado en: Sup. Adm.2013 (agosto), 3 - LA LEY2013-D,

Sumario: I. Introducción. — II. Nociones preliminares. — III. Fundamentación del instituto. — IV. Jurisprudencia. — V. Proyección en la Provincia de Buenos Aires. — VI. Conclusiones

I. Introducción

El presente trabajo abordará el instituto del solve et repete desde una visión práctica, sin desatender los aspectos teóricos.

En dicho contexto, se analizarán los fundamentos validantes del recaudo del pago previo que ha elaborado la clásica doctrina tributaria, como —asimismo— la evolución y el desarrollo de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación existente en la materia, concretamente, los supuestos en los cuales el contribuyente puede sortear la rigurosa exigencia del pago previo de un tributo discutido en sede judicial.

En particular, se tratará de brindar respuesta a una amplia gama de interrogantes, entre los que se pueden mencionar: ¿Cuáles son los fundamentos de validez del solve et repete desde un enfoque práctico? ¿Cuáles son los supuestos de excepción al cumplimiento de la regla del pago previo en la jurisprudencia de la Corte federal? ¿Puede el Estado subsistir normalmente sin la exigencia del pago previo? ¿Se puede afianzar el tributo discutido en vez de pagarlo?

Finalmente, se efectuará una proyección de la jurisprudencia de la Corte Nacional a la situación particular de la provincia de Buenos Aires, teniendo en miras su legislación y el rol del Poder Judicial bonaerense.

II. Nociones preliminares

Por solve et repete se entiende al instituto legal en virtud del cual se establece una restricción a la revisión —tanto judicial como administrativa— de actos administrativos emanados del ejercicio de funciones públicas, restricción que además exige el deber de pagar previamente una suma de dinero establecida por la legislación y fijada en el acto administrativo cuestionado, para el acceso a dicha revisión (1).

La doctrina es pacífica en situar los orígenes de este instituto en el derecho romano, en donde el pretor acaparaba bienes de los contribuyentes obligándolos a entablar acciones contra el Fisco para obtener que se deje sin efecto dicho acto de desapoderamiento.

En el Estado moderno "la regla del solve et repete se explica como un resabio negativo, de una concepción antigua del Estado" (2). En esta línea de pensamiento, Soto Kloss (3), con cita a Hauriou —Précis de droit administratif et de droit public—, expone que la actual administración detenta viejos vicios del absolutismo que afectan la juridicidad del accionar administrativo, constituyendo uno de ellos la regla del pago previo. Es por lo expuesto que reconocidos juristas vinculados al derecho tributario, como es el caso de Valdés Costa, han sostenido que esta exigencia atenta contra el principio de igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria y de igualdad ante la ley, agregando que "Este instituto de origen italiano y que encuentra a mi juicio como única explicación una concepción extrema y arcaica de la separación de poderes, se encuentra actualmente en franco retroceso. Es especialmente significativo que la evolución doctrinaria, legislativa y jurisprudencia de Italia, se caracterice por un unánime rechazo del instituto, y que en otros países que lo habían recogido, haya sido objeto de especiales atenuaciones." (4).

Este principio también ha sido estudiado como una posible frustración al control del accionar de la administración tributaria y por ende del derecho constitucional y convencional de acceso a la justicia, pero también se lo ha atacado en razón de su posible colisión con el principio de razonabilidad y del derecho de propiedad.

En tal sentido, Casás expresó que "La regla del 'solve et repete' constituye un 'privilegio' injustificable a favor del Fisco, en franco abandono en el derecho comparado que, incluso, en el caso de la República Argentina, se encuentra en pugna con principios, garantías y derechos de rango constitucional" (5).

Luego de realizadas estas primeras apreciaciones, resulta de interés repasar brevemente lo expresado por la doctrina sobre los fundamentos que justifican la figura del solve et repete.

III. Fundamentación del instituto

Distintos autores se encargaron de reseñar los fundamentos que validan la exigencia del pago previo en materia fiscal. Entre ellos, quien lo ha realizado de manera más acabada — como también lo destaca Villafaña (6)— fue Giuliani Fonrouge.

Según el citado autor "no satisfecha la doctrina con la mera justificación política, de que el desenvolvimiento de la actividad estatal no puede ser perturbado con discusiones susceptibles de dilatar la percepción de los gravámenes, ha procurado diversas explicaciones jurídicas, todas últimamente vinculadas entre sí, hasta el extremo de que algunas constituyen meras variantes de detalle" (7). A continuación, pasa a detallar las diversas posiciones doctrinales que han intentado —e intentan en la actualidad— explicar la vigencia del solve et repete, las cuales pueden sistematizarse del siguiente modo:

A) Según Mattiolo, Quarta, Uckmar, Scandale y Moffa (8), el solve et repete constituye un privilegio establecido a favor del fisco con una finalidad de orden práctico, cual es impedir la normal y tempestiva percepción de los recursos tributarios.

B) Los juristas italianos no se conformaron con la visión política desarrollada en el punto anterior, sino que se vieron en la necesidad de dar cobertura "jurídica" a la fundamentación del solve et repete. Es así que Giuliani Fonrouge trae a colación las palabras de Mortara, quien afirma que el solve et repete es una consecuencia normal de la actividad administrativa, constituyendo un complemento lógico de las limitaciones al ejercicio del poder jurisdiccional sobre actos de la Administración (9). El autor se refiere particularmente a los caracteres de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo. Sin embargo, esta posición ha sido objetada bajo el argumento de que en países en donde estos caracteres del acto administrativo poseen plena vigencia, el pago previo no constituye una exigencia para discutir los tributos ante el Poder Judicial (10).

C) Gianinni y Tesoro, por su parte, afirman que la regla del solve et repete tiene un fundamento "distinto y paralelo al principio de ejecutoriedad". Para el primero de los autores la regla de tratarse constituye "una norma peculiar del derecho tributario" (11). Por su parte, Tesoro señala que el solve et repete es "algo más y algo diferente del principio de ejecutoriedad", proponiendo que se trata de "una norma peculiar en nuestra rama del derecho, regla justificada en parte por necesidades políticas y por la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación, pero sustancialmente distinta y paralela al principio de ejecutoriedad" (12).

D) Finalmente Griziotti, en un primer momento, examina aspectos procesales y justifica el instituto en virtud de la presunción de legitimidad del acto administrativo y de la necesidad

de asegurar la pronta recaudación de los tributos, poniéndola a resguardo del cúmulo de oposiciones más o menos aventuradas que se producirían sin aquel principio. Pero luego, como expresa Giuliani Fonrouge, desecha todo concepto extraño a la ciencia de las finanzas y sostiene que su explicación debe buscarse en su carácter de medida protectora de política financiera, como valla erigida contra los contribuyentes de mala fe, concluyendo que es una institución autónoma del derecho financiero (13).

Debemos destacar que en la actualidad sigue plenamente vigente la justificación política del instituto, y sus partidarios afirman que su derogación podría afectar gravemente el desempeño de la función estatal de recaudación ante la posibilidad de que los contribuyentes discutan —sin fundamentos atendibles— sus obligaciones tributarias. En esta línea de pensamiento, también se ha fundado el mantenimiento de dicho principio bajo el argumento de la presunción de solvencia del Estado, según el cual, en caso que la pretensión fiscal sea infundada, el contribuyente puede iniciar la correspondiente demanda de repetición y hacerse del pago indebido.

Ahora bien ¿siguen vigentes estos fundamentos?

Entendemos que no, por distintas razones.

Ya en los años 1956/1957, Giuliani Fonrouge y Valdés Costa, sostenían que este privilegio fiscal no debía mantenerse por innecesario (14), en virtud que el Estado se halla dotado de medios más idóneos para desarrollar su actividad y percibir sus acreencias (15).

La justificación del instituto por parte de la jurisprudencia de algunos tribunales y cierta doctrina, sobre la base de la necesidad de no obstaculizar la normal y regular percepción de la renta pública es infundada por diversos motivos, entre los cuales se pueden enumerar: a) Como dato empírico, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, si bien el previo pago se encuentra previsto en el artículo 9 del Código Contencioso Administrativo y Tributario (16), no se aplica en la práctica, toda vez que el procedimiento establecido es sumamente engorroso y su concreta efectivización es facultativa del juez que interviene en el caso. b) La legislación nacional, al prever un supuesto de solve et repete atenuado —en el artículo 194 de la Ley Nacional 11.683— tampoco ha perjudicado u obstaculizado la recaudación del Fisco Nacional. c) Las legislaciones impositivas más modernas —v.gr. Italia, España, etc. — ya no contemplan la aplicación del principio del pago previo para poder discutir la procedencia de un tributo. d) Diversos ordenamientos fiscales provinciales posibilitan el afianzamiento de la deuda sujeta a discusión por parte del contribuyente (17), razón por la cual ya no se hace necesario pagar previamente el tributo discutido.

Asimismo, no podemos pasar por alto que el Estado debe sujetar su accionar a la doctrina de los actos propios (18) y al "principio de ejemplaridad" (19). Por ello, si se pretende por parte del Estado que la percepción de los recursos tributarios no se vea demorada en el tiempo, es él quien debería proceder de forma más diligente, evitando dilaciones innecesarias y resolviendo más rápido las actuaciones en sede administrativa, no actuando —como casi siempre acontece— al límite de la prescripción. Estas cuestiones fueron correctamente observadas por Bulit Goñi (20), quien afirma que "Si el problema es el tiempo, el propio Estado tiene en sus manos la solución, resolviendo rápido el contradictorio: él mismo en la sede administrativa, él mismo en los tribunales administrativos y él mismo —lato sensu— en la sede judicial". Es por ello que "...no se advierte que el Estado haga, de su lado, todo el esfuerzo recaudatorio que podría como para merecer el enorme privilegio que se le concede, precisamente para lograr lo que él ni siquiera intenta, que es el tempestivo ingreso de sus recursos".

Por su parte, con relación al argumento fundado en que los contribuyentes prefieren discutir la determinación de los tributos antes que pagarlos, efectuando oposiciones más o menos aventuradas, puede concluirse que ello es falso, a poco que se observan —y son de público conocimiento— las elevadas tasas de interés vigentes en los ordenamientos nacional y provincial, interés cuyo devengamiento comienza con la falta de pago de la obligación tributaria, circunstancia más que suficiente para forzar el pago del tributo. En este sentido, la Provincia de Buenos Aires —por aplicación de los artículos 7 y 7 bis de las Disposiciones Normativas Serie "B" N° 91/06 y N° 94/06—, facultó a los contribuyentes a regularizar los montos determinados por la Autoridad de Aplicación —ARBA— con la posibilidad de seguir discutiendo sobre su procedencia, lo que posibilitó a los citados sujetos pasivos no seguir acumulando estos accesorios.

Por otro lado, en lo que respecta a los fundamentos jurídicos del pago previo en materia tributaria —presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos de la administración—, reiteramos lo sostenido por Giuliani Fonrouge en torno a que esta posición ha sido seriamente objetada bajo el argumento de que en países en donde estos caracteres del acto administrativo poseen plena vigencia, el solve et repete no constituye una exigencia para discutir los tributos ante el Poder Judicial.

Por último, en cuanto a la fundamentación del solve et repete en torno a la presunción de solvencia del Fisco, esto es, que si al contribuyente le asiste la razón, el Estado le devuelve su dinero, debemos señalar que hechos de notorio y público conocimiento desechan tal

argumentación. Nos referimos particularmente a las sucesivas y recurrentes leyes de emergencia que hoy se encuentran vigentes, así como al default ocurrido en el año 2001 (21), acontecimientos que restan seriedad a la fundamentación de estas, máxime cuando el contribuyente —en virtud del principio de pago previo— deposita una suma de dinero, pero al ganar la controversia respecto del tributo discutido, el Estado tiene la opción de devolverle títulos públicos, afectando —entre otros derechos— su derecho de propiedad.

Todo lo expuesto, nos lleva a rechazar de pleno los aparentes fundamentos que sustentan la vigencia actual del instituto bajo estudio.

IV. Jurisprudencia

A diferencia de lo acontecido en otros países —particularmente en Italia, donde nace la regla bajo estudio (22)—, en la Argentina, la exigencia del pago previo nació como una creación pretoriana, para luego incorporarse de manera expresa en las legislaciones provinciales.

Así las cosas, en el presente acápite se analizará la evolución y el desarrollo jurisprudencial del *solve et repete* en materia fiscal. Particularmente se evaluará cómo dicho recaudo ha sido receptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y cuáles han sido las excepciones —también de creación pretoriana— a esta rigurosa regla, las cuales han significado en la práctica una morigeración del instituto bajo estudio.

En dicho contexto se analizarán cinco etapas bien diferenciadas en la jurisprudencia de la Corte Federal, a los efectos de una mejor comprensión de la temática involucrada en este trabajo.

a) Primera etapa jurisprudencial: el control de las determinaciones de impuestos provinciales por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En un primer período jurisprudencial, la Corte Suprema exigía el pago previo del tributo local discutido a los efectos de que el recurso federal interpuesto por el apelante —el contribuyente— no obstaculice la normal percepción de la renta pública. Aparecía expresamente, de tal manera, la clásica fundamentación "política" del *solve et repete* en los precedentes del Máximo Tribunal Nacional.

Agregaba el Tribunal cimero que ningún agravio podía generársele al contribuyente disconforme, ya que éste tenía abierta la posibilidad de repetir, en un proceso posterior, el tributo obligado a ingresar.

De esta manera —según palabras del propio Tribunal— la Corte Nacional aseguraba y respetaba, de manera rigurosa, la forma federal de gobierno y particularmente las autonomías provinciales.

Ello implicaba contemplar una regla del pago previo de carácter absoluto, sin que se enuncie al respecto excepción alguna al recaudo analizado.

Lo expuesto precedentemente puede verse con claridad en el caso "Herrera Rómulo c/ Tiseyra y otro" (23), en el cual se dijo que la recaudación de tributos provinciales, a los efectos de conformar las rentas locales, no puede ser entorpecida por el accionar de la justicia federal.

Resulta importante destacar que esta línea jurisprudencial no analizó per se la viabilidad constitucional del solve et repete, sino que hizo hincapié en la posibilidad de revisión, por parte de la Corte Federal, de las determinaciones de tributos por parte de los fiscos provinciales y cómo ello podía impactar en la oportuna y normal percepción de sus rentas.

Pero luego —y más cercano en el tiempo— la jurisprudencia de la Corte Suprema federal, como se verá a renglón seguido, ha efectuado un test de constitucionalidad del solve et repete, dando nacimiento de tal forma a los denominados —por ella misma— como "supuestos de excepción" a la rigurosa regla del pago previo.

b) Segunda etapa jurisprudencial: la validez constitucionalidad del solve et repete y los "supuestos de excepción" al mismo.

El segundo período jurisprudencial de la Corte nacional lo podemos ubicar con la emisión de los precedentes "Livorno SRL c/ Dirección de Vinos" (24) y "Destilerías Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. SA" (25).

Estos trascendentes fallos de la Corte Nacional efectúan un test de constitucionalidad del solve et repete, inclinándose por la validez, como principio general, de la regla.

Ahora bien, esta validez constitucional del solve et repete no reviste, a diferencia de lo señalado en el momento jurisprudencial anterior, el carácter de absoluta. Ello obedece a que la misma debe ceder en aquellos casos en los cuales exista una desproporcionada magnitud del pago previo en relación con la concreta capacidad económica del recurrente, lo cual podría tornar ilusorios sus derechos constitucionales e implicar un desapoderamiento de sus bienes.

De igual modo, la Corte Nacional ha exigido —en esta serie de fallos— la falta comprobada e inculpable de recursos económicos, en manos del apelante, a los efectos de

poder hacer frente al pago previo del tributo cuestionado.

En esta línea jurisprudencial, el Máximo Tribunal también expuso que la regla del pago previo no encuentra sustento si ella involucra un verdadero desapropio o revela, de manera inmediata e inequívoca, propósitos persecutorios o desviación de poder de los fiscos involucrados en el litigio (26). Sin embargo, estas expresas manifestaciones no surgen de los últimos fallos del Tribunal en la materia.

c) Tercera etapa jurisprudencial: Ratificación del Pacto de san José de Costa Rica.

La cuestión adquirió mayor relevancia, en la jurisprudencia de la Corte, luego de que nuestro país ratificó —en el año 1984 (27)— la Convención Americana sobre Derechos Humanos —Pacto de San José de Costa Rica— y el Tribunal cimero le otorgó plena operatividad (28).

Hasta ese entonces, la Corte Nacional convalidaba constitucionalmente al solve et repete luego de efectuar un cotejo de dicha regla con lo normado por el artículo 18 de la Constitución Nacional (29). Sin embargo, y aquí deviene la importancia del instrumento internacional, desde 1984 la cuestión también debía evaluarse a la luz del artículo 8° inciso 1° (30) del mencionado cuerpo normativo.

Es recién en el año 1989 cuando la Corte Federal resuelve los autos "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA" (31), sentenciando la constitucionalidad del solve et repete, toda vez que el Pacto en nada hizo variar su posición sobre dicho recaudo. Textualmente la Corte expresó que "Las leyes 18.820 y 21.864 no resultan violatorias del art. 8°, inc. 1°, de la Convención Americana de Derechos Humanos si el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho".

Así las cosas, la exigencia del pago previo seguía siendo compatible con el artículo 18 de la Constitución Nacional y el artículo 8.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Como puede observarse, en esta etapa de la jurisprudencia —actualmente vigente— constituye un recaudo fundamental a la hora de impugnar la validez constitucional de la regla del solve et repete, el hecho de alegar y acreditar que el pago del tributo discutido impide el ejercicio de derechos constitucionalmente consagrados. Sólo así puede atenuarse el rigorismo del instituto en estudio.

d) Cuarta etapa jurisprudencial: La reforma constitucional de 1994.

La cuestión mencionada hasta aquí se mantuvo invariable con la reforma constitucional de 1994, en virtud de la cual se asignó jerarquía constitucional a los tratados internacionales que versan sobre derechos humanos, entre los que se encuentran, el Pacto de San José de Costa Rica (32).

En los precedentes "Expreso Sudoeste SA c/ Provincia de Buenos Aires" (33), "CADESU Coop. Trabajo Ltda c/ DGI" (34) y más recientemente en "Centro Diagnóstico de Virus SRL c. AFIP-DGI" (35), la Corte Suprema reiteró lo resuelto en "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA", manifestando que las únicas excepciones a la validez constitucional del solve et repete son aquellas que contemplan fundamentalmente "situaciones patrimoniales concretas de los particulares", a fin de evitar que el pago previo se traduzca, a causa de falta "comprobada e inculpable" de medios pertinentes para enfrentar la erogación, en un real menoscabo del derecho a la igualdad —en el primero de los precedentes— o de la defensa en juicio —en la segunda de las causas—, o de ambos —en el tercero de los fallos—.

Particular relevancia adquiere en este período jurisprudencial, el control que deben efectuar las autoridades públicas —de cualquier Poder constituido— de su accionar a la luz de lo dispuesto por el Pacto de San José de Costa Rica, a razón del denominado "control de convencionalidad", el cual debe ser efectuado aún de oficio (36), lo cual es admitido expresamente por nuestra Corte Federal. La omisión de tal importante función institucional acarrea severas consecuencias para los Estados que han ratificado el instrumento internacional, a saber: su responsabilidad internacional.

En tal sentido, la Corte Nacional expresó que "...la Corte Interamericana ha señalado que es consciente que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos" (37). Recientemente, el Máximo Tribunal Nacional ha receptado la jurisprudencia de la Corte Interamericana y manifestado la posibilidad de efectuar de oficio, a través de los jueces, el mencionado control de convencionalidad (38).

e) Quinta etapa jurisprudencial: el paso del "pague y después repita" al "afiance y después discuta". Otro claro supuesto de debilitamiento del rol político del solve et repete.

La jurisprudencia que compone esta quinta etapa constituye, a nuestro entender, un giro

copernicano en los de precedentes de la Corte Nacional referidos al recaudo del pago previo.

Interesan aquí en particular dos precedentes de la Corte Suprema, a saber: "Gubelco SRL c/ AFIP" (39) y "Orígenes AFJP SA c/ AFIP" (40).

En el primero de los precedentes, a propósito de la presentación de una garantía real por parte del recurrente a los efectos de sortear el solve et repete, la Corte sentenció que "dentro de la ratio legis de las normas que exigen en materia fiscal el pago previo para la procedencia formal de los recursos intentados, una de las principales es evitar que quien en definitiva resulte deudor pueda eludir su compromiso insolventándose en el ínterin de la discusión. Por ende, la solución brindada por la Cámara a quo, rechazando de plano la posibilidad de garantizar el cumplimiento de una hipotética sentencia desfavorable, luce contraria a una de las razones legales que inspiraron la exigencia mencionada".

Esta sentencia encuentra su trascendencia en el hecho de posibilitar el afianzamiento del pago del tributo discutido y escapar de tal manera a la rigurosa regla del pago previo. Es por ello que la Corte (remitiendo al Dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal) afirma categóricamente que una de las principales razones que motorizan al solve et repete "...es evitar que quien en definitiva resulte deudor pueda eludir su compromiso insolventándose en el ínterin de la discusión", razón por la cual, el hecho de rechazarse la posibilidad de garantizar el cumplimiento de una hipotética sentencia desfavorable constituye un acto irrazonable y —por ende— violatorio del artículo 28 de la Constitución Nacional.

Es decir, el sólo hecho del rechazo de una fianza suficiente, en estos casos, no superaría un test de razonabilidad o compatibilidad de los medios ofrecidos —afianzamiento— a los fines de evitar la insolvencia del apelante ante una hipotética sentencia contraria a sus intereses —una de las principales finalidades del solve et repete— (41).

Pero no puede pasarse por alto que el Tribunal también ha exigido en este caso la acreditación de los denominados "supuestos de excepción" ya mencionados en la segunda etapa de la jurisprudencia de la Corte, los cuales, una vez cubiertos, posibilitarían la procedencia del afianzamiento del pago previo del tributo discutido.

Sin embargo, en el mencionado precedente "Orígenes" la Corte va aún más allá. En tal decisorio, el Máximo Tribunal (mediante una nueva remisión al Dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal) hizo lugar al recurso extraordinario interpuesto toda vez que el a-quo rechazó el seguro de caución aportado por el apelante, sin dar fundamentos concretos que posibiliten su descalificación. Es del caso señalar, que la Cámara había rechazado la garantía ofrecida por el recurrente diciendo que ese medio sólo fue admitido como sucedáneo del

requisito del depósito previo, en caso de acreditarse su imposibilidad o extrema dificultad, circunstancia que la recurrente no alegó y, menos aún, demostró.

Frente a la situación descrita, la Corte admitió la póliza cuestionada, pero esta vez sin exigir la acreditación de los supuestos de excepción del solve et repete por parte de quién afianza. Es decir, en este precedente, la Corte eximió al apelante —sin más— de la exigencia del pago previo por el sólo hecho de ofrecerse una póliza de caución suficiente.

La importancia de este fallo es por demás evidente, ya que quien garantice de manera suficiente el eventual pago del tributo discutido podrá sortear, sin ninguna otra exigencia, la rigurosa regla del solve et repete.

Textualmente, la Corte expresó que "el principio solve et repete tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente, extremos que (...) se verificaron en el sub-lite con la presentación de la póliza cuestionada".

Muy importantes resultan las diferencias terminológicas utilizadas por la Corte Nacional en "Gubelco" y en "Orígenes". En el primero de los precedentes, se pone de manifiesto que una de las "principales" razones que inspiran al solve et repete la constituye el hecho de evitar "que quien en definitiva resulte deudor pueda eludir su compromiso insolventándose en el ínterin de la discusión", mientras que en "Orígenes" se afirma que el instituto bajo análisis "tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente". Es decir, ha considerado la Corte Suprema, quizá en el marco de una interpretación evolutiva del solve et repete desde la emisión del fallo "Gubelco" hasta la sentencia de "Orígenes", que la finalidad única de la regla del pago previo radica en asegurar el cobro de los montos determinados y evitar la insolvencia del contribuyente, cuestión que se evita con el otorgamiento de una póliza de caución suficiente.

Por último, debemos afirmar que en el marco de la jurisprudencia comentada en este acápite ya no puede hablarse de que el fundamento del solve et repete sea garantizar la normal y oportuna percepción de la renta pública, como objetivo político macro, sino más bien asegurar en el caso en concreto "...el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente...", cuestión que —como se dijo— es cubierta de manera plena con el afianzamiento suficiente de la deuda determinada.

f) Breve síntesis de las cinco etapas jurisprudenciales:

Si bien al comenzar este trabajo manifestamos lo endeble que resultan los fundamentos

políticos y jurídicos del solve et repete, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene en la actualidad su validez constitucional, estableciendo a modo de flexibilización una serie de supuestos de excepción —a la luz del respeto de los derechos constitucionales—, posibilitando el afianzamiento del crédito tributario discutido.

Efectuado el análisis de la evolución y desarrollo de la jurisprudencia de la Corte Suprema en la materia, nos encontramos en condiciones de expresar que, a los efectos de sustraerse al cumplimiento de la rigurosa regla del pago previo, los contribuyentes pueden: 1) acreditar el carácter "desproporcionado" del monto en cuestión, y de cómo su ingreso frustraría garantías constitucionales; o 2) acompañar garantías suficientes en el expediente, a los efectos de evitar que se frustre el crédito fiscal, atento a que el solve et repete tiene por finalidad, según lo enseña la Corte en su más reciente doctrina judicial, "...asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente...".

En el devenir de las distintas etapas jurisprudenciales desarrolladas, puede observarse un continuo e importante debilitamiento del fundamento político —esgrimido desde antiguo por la Corte Nacional— al admitir, por un lado, los citados supuestos de excepción a la exigibilidad del pago previo —vinculados al respeto de los derechos constitucionales— y por el otro, la posibilidad de afianzar la deuda involucrada.

Como corolario de lo expuesto hasta aquí, podemos decir que la exigencia del pago previo del tributo discutido debe ceder frente a los siguientes supuestos: 1) Cuando sea desproporcionada la magnitud del monto a pagar en relación con la concreta capacidad económica del recurrente, lo cual podría tornar ilusorios sus derechos constitucionales (42) e implicar un desapoderamiento de sus bienes; 2) Cuando exista falta comprobada e inculpable de recursos económicos, en manos del recurrente, a los efectos de poder hacer frente al pago previo del tributo cuestionado (43); 3) Cuando su efectivización importe un verdadero desapropio o revele, de manera inmediata e inequívoca, propósitos persecutorios o desviación de poder de los fiscos involucrados en el litigio; y 4) Cuando se afiance en forma suficiente el monto litigioso, a la luz de lo expuesto al analizar la quinta etapa jurisprudencial de la Corte Nacional.

V. Proyección en la Provincia de Buenos Aires

Particularmente interesa a este trabajo analizar las implicancias jurídicas de la "quinta etapa jurisprudencial" sobre la normativa de procedimiento y procesal de la provincia de

Buenos Aires.

Ello afectará, por vía de consecuencia, a la jurisprudencia de los tribunales de primera y segunda instancia del fuero en lo contencioso administrativo, y en especial, a la de la Suprema Corte de Justicia bonaerense. Es decir, lo que se estudia en este acápite consiste en dilucidar si la normativa local y —por vía indirecta— los tribunales bonaerenses, pueden desentenderse de la más reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (reseñada en el Punto IV, apartado e.).

Antes de comenzar con el análisis que nos proponemos, debemos hacer una advertencia preliminar: La jurisprudencia de la Corte Nacional, agrupada oportunamente (en el Punto IV, apartados c., d. y e.) y vinculada al solve et repete, fue elaborada en torno al artículo 15 (44) de la Ley 18.820, que se encuentra vigente y no contempla —normativamente— ningún tipo de excepción al pago previo del gravamen que se intenta discutir, así como tampoco prevé la subsanación de la falta oportuna de pago, lo cual implicaría —de efectuarse una interpretación gramatical del artículo— la falta de admisión del recurso incoado por el contribuyente que no satisface dicho recaudo de admisibilidad. Sin embargo y como dimos cuenta a lo largo del presente trabajo, la Corte Nacional ha flexibilizado la aplicación del principio en estudio, admitiendo —aún cuando no se encuentra regulado en la norma aludida— distintos supuestos de excepción.

Teniendo en cuenta la aclaración formulada, comencemos por efectuar un breve repaso sobre la normativa bonaerense vinculada al solve et repete. El Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires (45) en sus artículos 119 y 131 contemplan esta regla. El primero de los preceptos establece que "La resolución dictada por la Autoridad de Aplicación en los recursos de reconsideración quedará firme con la notificación de la misma, quedando a salvo tanto el derecho del contribuyente de acudir ante la Justicia, como el derecho del Fiscal de Estado a manifestar oposición en idéntica forma (...) Será requisito de admisibilidad de la demanda el previo pago del importe de la deuda en el concepto de los impuestos cuestionados. No alcanza esta exigencia al importe adeudado por multas o sanciones".

Por su parte, el artículo 131 del Código en cuestión dispone lo siguiente: "Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable y el Fiscal de Estado podrán interponer demanda ante la Justicia (...) En el caso de los contribuyentes o responsables, la demanda contra la confirmación de la resolución determinativa en materia de gravámenes tendrá como requisito de admisibilidad el previo pago de los importes de los gravámenes cuestionados (...) Por el contrario, de tratarse de la confirmación de multas

impuestas por la Autoridad de Aplicación, no se exigirá tal requisito".

Con relación al proceso contencioso administrativo bonaerense, el artículo 19 del Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires (Ley N° 12.008 y modificatorias, en adelante CCABA) contempla expresamente la regla del pago previo a la interposición de la demanda "cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero".

Sin dudas la normativa citada prevé el pago previo como un requisito de admisibilidad de la demanda contencioso administrativa, toda vez que se establece que "Antes de correr traslado de la demanda, el Juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada (...) dentro del plazo de diez —10— días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión".

Sin embargo, el artículo en cuestión prevé una exclusión expresa al pago previo referida a las "multas y recargos". Ello es lógica consecuencia de la naturaleza penal de ambos conceptos, cuestión que desarrollamos en otra oportunidad y a cuya lectura remitimos [\(46\)](#).

Finalmente, la norma procesal contempla dos excepciones concretas —fuera de las multas y los recargos— al solve et repete, a saber: 1) cuando su interposición implique denegación de justicia; y 2) cuando se deduzca una pretensión meramente declarativa —cuestión que no inhibe al fisco para promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio—. No hay dudas que el precepto contenido en el artículo 19 del CCABA recepta la jurisprudencia de la Corte Nacional contenida, fundamentalmente, en lo que hemos dado en llamar segunda, tercera y cuarta etapa jurisprudencial [\(47\)](#). Es decir, consagra expresamente los ya referidos supuestos de excepción, con el agregado, también fruto de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia, de que la interposición de una acción meramente declarativa no inhibe al fisco de iniciar el apremio consecuente.

Esta alineación entre el artículo 19 del CCABA y la doctrina de la Corte Suprema es observada por Perrino [\(48\)](#) quien expresa que el citado artículo, sigue "...la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación..." y es "...concorde con el principio de tutela judicial efectiva —art. 15, Constitución provincial—...". Asimismo, Tribiño [\(49\)](#) afirma que "...resulta evidente que el legislador ha seguido las pautas jurisprudenciales sentadas en la materia por la Corte Suprema de Justicia de la Nación".

Además, es sabido que la jurisprudencia de la Suprema Corte local ha receptado los lineamientos establecidos por la Corte Federal en materia de supuestos de excepción al solve et repete [\(50\)](#). Es por ello que en la exposición de motivos del proyecto del Código

Contencioso Administrativo se expresa que "En el art. 19 el proyecto acoge el principio del solve et repete..." y "...se permite la dispensa del pago previo cuando su imposición conduzca a una denegación de justicia, tal como lo ha sostenido la jurisprudencia de la SCBA en los supuestos de imposibilidad económica debidamente acreditada" (51).

Ahora bien, no podemos pasar por alto que el artículo 19 del CCABA no contempla expresamente la más reciente doctrina de la Corte Suprema de Justicia Nacional, a la cual ubicamos en la quinta etapa jurisprudencial, iniciada con el precedente "Gubelco" y profundizada en "Orígenes". Si bien es cierto que la regulación contencioso administrativa relativa al solve et repete es anterior a esta jurisprudencia de la Corte Nacional, no es menos cierto que dicha normativa receptó, como se dijera, los anteriores períodos jurisprudenciales.

Lo expuesto precedentemente genera dos consecuencias inmediatas:

a) La primera es que la normativa bonaerense contencioso administrativa debería adoptar, vía modificación legislativa y en concordancia con la conducta asumida al redactar el artículo 19 del CCABA, la posibilidad de afianzamiento del crédito fiscal en torno a lo resuelto por la jurisprudencia de la Corte Nacional en el quinto período jurisprudencial.

b) La segunda y en un camino menos engorroso, los tribunales de justicia locales deberían receptar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y permitir el afianzamiento del tributo discutido. Al respecto, los juzgadores podrían apartarse de dicha jurisprudencia y fundar sus sentencias sobre la base de lo establecido pura y exclusivamente en la redacción del artículo 19 del CCABA (esto es, en forma estática y exegética). Pero esta pauta interpretativa se desentendería no sólo de la quinta etapa jurisprudencial del Máximo Tribunal Nacional, sino también de su clásica doctrina en cuanto a que los precedentes de éste constituyen un deber moral para los tribunales inferiores (52), de los cuales éstos sólo pueden apartarse fundando acabadamente sus decisorios y esgrimiendo nuevos argumentos que no fueron tenidos en cuenta por la Corte Nacional. Fuera de estos casos, el acatamiento de los precedentes del Tribunal cimero por parte de los tribunales inferiores —nacionales o locales— constituye una máxima ineludible.

En torno a lo expuesto, tanto la quinta etapa jurisprudencial surgida con el caso "Gubelco" y profundizada en "Orígenes", como asimismo la clásica doctrina de la Corte en materia de efectos de sus sentencias por sobre los decisorios del resto de los tribunales, llevará a la adopción de una "interpretación dinámica" (53) del texto del artículo 19 del CCABA (tal como lo hizo el Máximo Tribunal respecto del artículo 15 de la Ley 18.820). Esta forma de interpretación, se vincula —también— con una "vigorosa tradición doctrinaria del Tribunal,

en el sentido de que el fin primordial del intérprete 'es dar cumplido efecto a la voluntad del legislador' (Fallos: 303:245 y sus citas, entre muchos otros), en cuyo contexto resulta ineludible considerar que 'las normas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación' (Fallos: 179:337)" (54).

Así las cosas, los tribunales inferiores no podrán rechazar —sin más— el afianzamiento del crédito fiscal, en virtud de lo resuelto por la Corte nacional en "Gubelco" y especialmente en "Orígenes".

Debemos propiciar (de lege ferenda) una modificación al artículo 19 del CCABA que recepte lo resuelto por la Corte Suprema Nacional en el quinto período jurisprudencial, posibilitando el afianzamiento del tributo discutido en lugar de su pago previo, a los efectos de garantizar la aplicación de dicha doctrina judicial a todos los contribuyentes en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires (55). De no ser así, éstos deberían invocar la jurisprudencia del Máximo Tribunal y ante su falta de aplicación, tachar de arbitraria la sentencia, lo que posibilitaría el recurso extraordinario federal por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien a su vez, admitiría la mencionada fianza en el marco de su jurisprudencia. Lo expuesto implica un innecesario dispendio de actividad jurisdiccional, que atenta —a su vez— contra la economía procesal, evitable a través de la reforma legal propiciada.

Lo expresado en los párrafos que anteceden no resulta ocioso, toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tiene establecido, si bien con anterioridad a "Gubelco" y "Orígenes", que "debe recalcarse que si la exigencia del pago previo procura la normal y oportuna percepción de los recursos ordinarios del fisco, es obvio que resulta ineficaz a ese fin que la suma sea integrada con un seguro de caución, pues tal procedimiento no constituye siquiera un pago en los términos de las normas que rigen el instituto" (56). Sin dudas, y a raíz de la quinta etapa iniciada en la jurisprudencia de la Corte Nacional, este criterio deberá ser revisado por el Tribunal Superior provincial.

VI. Conclusiones

En el presente trabajo pudimos advertir que los argumentos políticos y jurídicos del solve et repete son endeble y carecen de sustento, tanto teórico como práctico.

A raíz de ello surge la necesidad de dejar sin efecto el principio en cuestión, sea a través de su directa derogación por el Congreso Nacional o las legislaturas locales, o mediante la declaración de inconstitucionalidad por parte de los Tribunales de Justicia.

Sin embargo y frente a su mantenimiento, el análisis de la evolución de la jurisprudencia de la Corte Federal —en sus diversas etapas— nos indica que el pago previo de los tributos discutidos debe ceder no sólo ante los denominados "supuestos de excepción", sino también ante el afianzamiento suficiente del crédito tributario discutido por el contribuyente o responsable.

En efecto, los sujetos que pretendan sustraerse al cumplimiento de la rigurosa regla del pago previo podrán: 1) acreditar el carácter de desproporcionado del monto involucrado en el caso en concreto, y de cómo su ingreso afectaría garantías constitucionalmente consagradas; o 2) acompañar garantías suficientes en el expediente, que demuestren que el sujeto pasivo tributario no se insolventará durante la sustanciación del proceso, toda vez que el solve et repete —en la actualidad— tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador.

Sobre la base de lo expuesto, podemos decir que el principio en cuestión ha mutado de su versión original concebida como "pague y repita" a una nueva que podría denominarse "afiance y discuta", lo cual implica una notable flexibilización del recaudo procesal analizado.

La última etapa jurisprudencial iniciada por el Máximo Tribunal a partir del precedente "Gubelco" genera, sin dudas, consecuencias directas sobre la legislación bonaerense y sobre el rol que le incumbe asumir a la justicia provincial, quien deberá interpretar las normas vinculadas al solve et repete teniendo en miras la más reciente doctrina judicial de la Corte Suprema Nacional.

Respecto de la legislación, la incidencia se advierte a poco que se observa que la Provincia de Buenos Aires ha tomado la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para regular las vías de escape al solve et repete, es decir, los supuestos de excepción previstos en el artículo 19 del CCABA. Es así que a la luz de lo resuelto en "Gubelco" y "Orígenes", debería impulsarse una modificación normativa en la que se admitan fianzas o garantías suficientes a los efectos de discutir las obligaciones tributarias sin necesidad de pagarlas. En este contexto, los tribunales bonaerenses aplicarían —sin mayores esfuerzos— la nueva normativa y admitirían las fianzas mencionadas.

Sin embargo, en caso de no efectuarse la referida modificación legislativa, los jueces bonaerenses deberán receptor la jurisprudencia de la última etapa de la Corte Nacional (sobre todo la emanada del precedente "Orígenes"), pudiendo apartarse únicamente si existen nuevos argumentos que no fueron tenidos en cuenta por el Máximo Tribunal.

En razón de todo lo expuesto, sea a través de una modificación legislativa de las normas contencioso administrativas o en el marco de la actuación de la justicia bonaerense, deberán admitirse las garantías ofrecidas por los sujetos pasivos tributarios cuando ellas cubran el crédito fiscal discutido, sin que en estos casos se les pueda exigir válidamente el pago previo, toda vez que de lo contrario nos encontraríamos frente a un supuesto claro de arbitrariedad e irrazonabilidad ajeno a toda noción de justicia.

(1) Jerónimo A. Di Paola, *Solve et repete: régimen jurídico y su incidencia sobre los derechos y garantías constitucionales*, La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 1.

(2) Jerónimo A. Di Paola, *op. cit.*, pp. 9. Al respecto, el autor cita a Walter Carnota (Errónea aplicación administrativa del principio "solve et repete") y a García de Entrerría (*Hacia una nueva justicia administrativa*).

(3) Eduardo Soto Kloss, *Solve et repete. Notas sobre un resabio absolutista en el Estado constitucional de derecho*, *Revista Argentina de Derecho tributario*, Universidad Austral, año IV-16, octubre-diciembre 2005, ediciones RAP, Buenos Aires, p. 165-184.

(4) Ramón Valdés Costa, *El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal, reconstrucción de las conferencias dictadas en las Facultades de Derecho de Córdoba y de La Plata, el 25 y 27 de Septiembre de 1957*, *Rev. Impuestos*, 1958-95.

(5) José Osvaldo Casás, *El tribunal fiscal de la nación y el principio de "solve et repete"*, en la obra colectiva *"Tribunal Fiscal de la Nación 40 años"*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Año 2000, p. 367.

(6) Homero M. Villafañe, *El "solve et repete" en el nuevo proceso contencioso administrativo de la provincia de Buenos Aires*, La Ley, Buenos Aires, Abril, 2005, p. 241.

(7) Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Acerca del Solve et Repete*, La Ley, Tomo 82, p. 616 y ss.

(8) Carlos M. Giuliani Fonrouge, op. cit., pp. 616-617.

(9) En el fallo "Aguas Argentinas SA c/ Buenos Aires" de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires de fecha 27/09/06, causa B-64768) se ha dicho que "diferir el pago de un gravamen a la decisión de los tribunales constituiría un inconveniente peligroso, pues dejaría a la Administración Pública en condiciones de no atender sus obligaciones, tendientes a la satisfacción del interés de la colectividad".

(10) Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, op. cit., p. 617.

(11) A. D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, traducción de la 7ª Edición italiana "Istituzioni di Diritto Tributario" por Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, Año 1957, p. 258.

(12) Carlos M. Giuliani Fonrouge, op. cit., p. 618.

(13) Ibidem, pp. 618-619.

(14) Ramón Valdés Costa, op. y loc. cit.

(15) Carlos M. Giuliani Fonrouge, op. cit., pp. 624.

(16) Ley N° 189, Publicada en el B.O. El 28/06/99. El artículo 9º dispone: "Cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, el/la juez/a puede determinar sumariamente y con carácter cautelar, de acuerdo a la verosimilitud del derecho invocado por la parte, si corresponde el pago previo del impuesto, tasa o contribución, antes de proseguir el juicio."

(17) Puede citarse a modo de ejemplo el Código Fiscal de la provincia de Córdoba (Ley N° 6006 T.O. 2012), el cual, en su artículo 131, contempla la regla del solve et repete, admitiendo la constitución de hipotecas o avales suficientes a favor de la Provincia. En idéntico sentido el Código Fiscal de la Provincia de San Juan (Ley N° 3.908), en su artículo

69, contempla dicha posibilidad. El Código Contencioso Administrativo de Santa Cruz (Ley 2600), permite en su artículo 14, ofrecer caución real suficiente para no tener que pagar en forma previa los tributos.

(18) Ha dicho la CSJN en reiterados fallos (321:2530; 325:2935, entre varios) que "no es lícito hacer valer un derecho en contradicción con la anterior conducta interpretada objetivamente según la ley, las buenas costumbres o la buena fe".

(19) En reiterados pronunciamientos la CSJN ha hecho especial mención a este principio en materia tributaria, el cual debe "presidir" los actos estatales (Fallos 328:4198; 330:2049, entre otros).

(20) Enrique Bulit Goñi, El solve et repete desde los principios superiores y la realidad cotidiana, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario N° 3, Marcial Pons, Madrid, 1997, p.54.

(21) Ver al respecto Rodolfo Carlos Barra, Tratado de Derecho Administrativo, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, Año 2010, T° IV (Administración Financiera), Capítulo XLII (El incumplimiento de la deuda externa), pp. 355 y ss., donde se explica la situación de "default" y sus consecuencias.

(22) La regla surge en Italia en 1865, con la sanción de una ley sobre contencioso-administrativo. Sin embargo, después de casi un siglo de vigencia plena de la regla, la Corte Constitucional italiana declara su inconstitucionalidad in re "Stroppa, Franco c/ Intendenza de Finanza di Pavia" en el año 1961. Tal declaración encontró su basamento en la vulneración del principio de igualdad, exponiendo que el trato diferenciado "entre el contribuyente que está en grado de pagar inmediatamente el tributo en su totalidad, y el contribuyente que no tiene medios suficientes para hacer el pago, ni puede procurárselo prontamente recurriendo al crédito, entre otras cosas, porque aún en el caso de obtener la victoria en el proceso, no obtendría el reembolso de las sumas depositadas sino con retardo. Al primero le es consentido, en merito de sus condiciones económicas de solicitar justicia y de obtenerla...; al segundo esta facultad se le presenta difícil y tal vez imposible, no sólo de

hecho, sino también en base al derecho...". Estos argumentos fueron reiterados en la sentencia 55/95 del mismo tribunal, por ser contraria a la Constitución en cuanto resulta incompatible con los principios de igualdad y de acceso a la justicia sin limitaciones.

(23) CSJN, Fallos 31:103, de fecha 08/02/1887. Esta doctrina se reitera en pronunciamientos posteriores (Fallos 79:17; 99:355; 101:175, entre otros).

(24) CSJN, Fallos 247:181.

(25) CSJN, Fallos 261:101.

(26) CSJN, Fallos 285:302.

(27) Ley N° 23.054 (B.O. 27/3/84).

(28) CSJN in re "Ekmekdjian, Miguel A. c/ Sofovich" (Fallos 315:1495), donde asignó supremacía y operatividad al Tratado en el marco del ordenamiento jurídico argentino.

(29) En su parte pertinente reza: "Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos".

(30) Dicho artículo contempla las "Garantías judiciales" y en su inciso 1° establece que "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter".

(31) CSJN, Fallos 312:2490.

(32) Conforme el artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional.

(33) CSJN, Fallos 319:3415, de fecha 27/12/1996.

(34) CSJN, Fallos 321:1741, de fecha 11/06/1998.

(35) CSJN, Fallos 328:2938, de fecha 02/08/2005.

(36) En Control de constitucionalidad de oficio y control de convencionalidad, (L.L. 16/03/2011, 16/03/2011, 3; L.L. 2011-B, 779), trabajo realizado en coautoría por María A. Gelli, Osvaldo A. Gozaíni y Néstor P. Sagüés, éste último expresó que "En Trabajadores cesados del Congreso", la Corte Interamericana de Derechos Humanos implantó el control de convencionalidad 'de oficio' para los jueces nacionales (alternativa operativa que antes, en 'Almonacid Arellano', no había mencionado). Aclaremos que el control de convencionalidad tiene un doble papel: a) uno, destructivo, o represivo: los jueces locales no deben aplicar las normas nacionales, incluyendo las constitucionales, opuestas al Pacto de San José de Costa Rica, y a la jurisprudencia de la Corte Interamericana sobre dicho Pacto; b) otro, a partir del caso 'Radilla Pacheco', de tipo constructivo: los jueces nacionales deben interpretar al derecho nacional conforme al mencionado Pacto y a la referida jurisprudencia. En esta variable corresponde una verdadera reinterpretación (o 'recreación', si se prefiere), de todo el derecho doméstico, en consonancia con el Pacto y su jurisprudencia supranacional".

(37) CSJN, Fallos 330:3248.

(38) CSJN, "Rodríguez Pereyra Jorge Luis y Otra c/ Ejército Nacional s/ daños y perjuicios", sentencia del 27/11/12.

(39) CSJN, Fallos G. 2212. XXXIX; RHE; de fecha 05/06/2007.

(40) CSJN, Fallos 331:2480, de fecha 04/11/2008.

(41) De manera adicional, puede sostenerse que la Corte Nacional parece otorgar el carácter de medida cautelar (automática) a la exigencia del pago previo, haciendo especial

hincapié en el peligro en la demora que importaría una eventual insolvencia durante el proceso por parte de quien discute un tributo determinado. Por su parte, podría decirse que la verosimilitud en el derecho vendría de la mano de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo lo determina.

(42) Generalmente se ha atacado constitucionalmente al solve et repete por desconocer la defensa en juicio de la persona y de los derechos, el acceso a la justicia y la igualdad. En algunos supuestos también se lo ha atacado bajo el fundamento de que el mismo vulneraría el derecho de propiedad o la razonabilidad.

(43) En los casos 1) y 2) el juzgador efectuará un análisis de las "situaciones patrimoniales concretas" involucradas en cada caso.

(44) El artículo en cuestión dispone: "Contra la resolución de la Comisión Nacional de Previsión Social, procederá el recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, dentro del término de treinta (30) días hábiles de efectuada la notificación si el recurrente se domiciliare en la Capital Federal, o de sesenta (60) días hábiles si se domiciliare en el interior del país. Dentro de los mismos plazos deberá depositarse el importe de la deuda resultante de la resolución administrativa; su omisión producirá la deserción del recurso. El recurso previsto en el párrafo primero se sustanciará de acuerdo con el artículo 14 de la ley 14.236" (la letra bastardilla nos pertenece).

(45) Ley N° 10.397 (Texto Ordenado 2011 por Resolución del Ministerio de Economía N° 39/11).

(46) Gustavo A. Mammoni, La indefensión de los contribuyentes frente a los recargos previstos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, L.L. 2007-D, 853; también en La inconstitucionalidad del solve et repete en materia de multas administrativas, L.L. 2013-C, 542.

(47) No hacemos expresa mención al primer momento jurisprudencial atento a que en el mismo no se juzgó la validez constitucional del solve et repete en sí misma.

(48) Pablo E. Perrino, El requisito del pago previo en el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, Revista de Derecho Administrativo, Lexis-Nexis, año 17, Nº 51-53, 2005, Buenos Aires, p. 263.

(49) Carlos R. Tribiño, El solve et repete en el proceso contencioso administrativo, en Procedimiento y Proceso Administrativo, dirigido por Juan Carlos Cassagne, Lexis-Nexis, Universidad Católica Argentina, Buenos Aires, 2005, p.453.

(50) Ver fallo de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en la causa B. 56.707, autos "Carba S.A. contra Municipalidad de Tandil. Demanda contencioso administrativa", de fecha 23/04/2008. En este caso, la Corte local flexibiliza el recaudo del pago previo, modificando —en parte— su doctrina al respecto, que surgía —entre otros— de la sentencia "Aguas Argentinas", causa B-64768, de fecha 27/09/06, Revista de Jurisprudencia del Colegio de Abogados del Departamento Judicial La Plata, Año XXII, Número 128, Julio, Agosto y Septiembre de 2007, página 19, con nuestro comentario.

(51) Daniel E. Maljar y Pablo O. Cabral, El solve et repete en el nuevo Código Contencioso Administrativo Bonaerense, El Derecho Administrativo, Universidad Católica Argentina, Vol. 2000/1, Buenos Aires, p. 488.

(52) En Fallos 307:1094 la CSJN ha dicho que "No obstante que la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas".

(53) Respecto de la interpretación dinámica y progresista, ver las consideraciones efectuadas por Segundo V. Linares Quintana, en Tratado de interpretación constitucional, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Año 1998, Capítulo XIX (Enfoque progresista), pp. 429 y ss.

(54) C.S.J.N. en autos "Telecom Argentina Stet France — Telecom S.A. c. E.N.A. s/acción declarativa de certeza", de fecha 30/10/2012.

(55) Ha dicho la CSJN en Fallos 330:4988 (entre otros) que no cabe "...apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley...pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma, máxime si se trata de un precepto constitucional".

(56) Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en la causa B-64768, autos "Aguas Argentinas SA", citada.