

**El *solve et repete* en el nuevo Código Contencioso Administrativo Bonaerense
, Por Cabral, Pablo Octavio y Maljar, Daniel Edgardo - El Derecho Administrativo 00/01-461**

1

Introducción

En el presente trabajo intentaremos desarrollar la evolución histórica del *solve et repete* (en adelante, S et R) desde sus orígenes más remotos.

Nos preguntaremos ¿Cuáles fueron los motivos por los cuales esta institución sobrevivió a las objeciones formuladas por la doctrina y la jurisprudencia?

Analizaremos para aproximarnos a una respuesta, los fundamentos teóricos que desarrolló la doctrina extranjera y nacional como su vigencia a la luz de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CSJN) y de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (en adelante, SCJPBA).

Incluiremos un breve desarrollo de la reforma introducida por el nuevo Código Contencioso Administrativo Bonaerense (en adelante, CCA) y en la ciudad autónoma de Buenos Aires.

2

Aclaración previa

Antes de exponer los fundamentos teóricos de las distintas corrientes doctrinarias que fundamentaron el S et R, es oportuno ponderar si esta figura es o no "un principio" general del derecho público (la negrita nos pertenece aquí y en adelante).

El término "principio" participa del carácter de vaguedad que se presenta en el lenguaje natural, pues su determinación es imprecisa(1).

Genaro Carrió(2), desplegó un listado de usos que se dieron a la voz "principio". Ellos son:

- 1) ideas de premisa;
- 2) inalterable punto de partida para el razonamiento;
- 3) axioma;
- 4) verdad teórica postulada como evidente;
- 5) esencia, propiedad definitoria;
- 6) regla práctica de contenido evidente;

7) verdad ética incuestionable;

8) máxima, aforismo, proverbio, pieza de sabiduría práctica que nos viene del pasado y que trae consigo el valor de la experiencia acumulada y el prestigio de la tradición.

Caracterizar al S et R como "principio", tal como surge de las posibles definiciones de ese vocablo, es describirlo como una máxima nacida de la tradición jurídica que le otorga una carga emotiva que refuerza su posición ante las críticas(3), y que por ello debe ser aceptado sin reparos.

Así en la nota al art. 30 del CCA redactado por Luis V. Varela(4) este autor calificó al S et R como "Un principio universal..."(5) y hasta la misma CSJN lo calificó dogmáticamente como "principio".

En ese sentido, Linares dijo que "[o]tros principios aplicados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no han sido debatidamente fundados por ella, como el solve et repete en materia de impuestos... Son meras razones de técnica social apenas esbozadas, valoradas como justas, las que llevaron a la Corte a establecerlos: la necesidad fiscal de la normal percepción de la renta"(6).

En otra obra suya Linares(7) manifestó que el S et R constituye una valoración(8) llevada a la jerarquía de principio, sin fundamento científico positivo ni jurídico-filosófico.

Ello configura un ritualismo mil veces más peligroso que el ritualismo legalista consistente en aplicar la ley literalmente y a rajatablas, no teniendo en cuenta las circunstancias y justicia del caso(9).

Nosotros coincidimos con el pensamiento de Linares, y sostenemos que la calificación del S et R como un "principio" constituye una simple valoración y forma parte de la mitología jurídica aplicada dogmáticamente por nuestros tribunales de justicia.

Entendemos que el S et R no constituye sin más un verdadero principio(10) general del derecho, debiendo ser analizado simplemente como una institución que sobrevivió en este país a pesar de las agudas críticas(11).

Partiendo de esta premisa analizaremos los fundamentos que brindaron las distintas corrientes a la regla en examen.

3

Breve evolución histórica

La regla S et R tuvo su aparición en el Derecho Romano, aproximadamente en el año 70 a.C.

Proviene etimológicamente del latín, solve que se origina en la palabra solvendus que significa "lo que debe pagar", y "repete" que deriva de la voz "repeto" entendida como "volver a pedir", repetir; en definitiva, "paga y reclama" (repite)"(12).

Se le atribuyó a Verre, Pretor de Sicilia, ponerla en práctica en forma arbitraria al someter las propiedades de los habitantes a la posición de los publicanos (que hacían una "suerte" de determinación tributaria) y obligando a los contribuyentes a promover la acción para obtener la ilegitimidad(13) de la pignoris capio(14) (que significaba la causa de la obligación impositiva), convirtiéndolos en actores del proceso judicial, pagando previamente el monto determinado por el

Fisco (e invirtiendo el orden normal de los procedimientos[15]).

Debemos aclarar que el método de recaudación predominante en Roma fue indirecto, es decir, no por medio de funcionarios públicos sino de particulares (o más exactamente de sociedades de particulares o societates, muy poderosas) quienes por el asiduo contacto con lo público, recibieron el nombre de publicanos (publicani). Sin embargo la pasmosa facilidad de gestión y eficacia innegable del sistema recaudatorio acabaron riñendo con la falta de control de la actividad recaudatoria, que degeneró en muchas ocasiones en extorsiones y extralimitaciones de los publicanos. A estos abusos sólo pudo poner coto la decidida política de saneamiento de los emperadores mediante la progresiva sustitución del método indirecto de recaudación por el directo (es decir, a través de funcionarios imperiales). Con Tiberio desaparecen los contratos con publicanos para el cobro de los impuestos directos(16).

Fue receptado en Italia a través de la Ley de Procedimientos Administrativos del 20 de marzo de 1865(17) en su art. 6º.

Dicho artículo estableció que "En toda controversia sobre impuestos los actos de oposición para ser admisibles en juicio deberán acompañarse con el certificado de pago del impuesto, excepto el caso en que se trate de reclamo de suplemento"(18).

Sin embargo, la Corte Constitucional Italiana el 31 de marzo de 1961, puso punto final a las discusiones doctrinarias declarando su inconstitucionalidad(19).

En esa recordada sentencia, el más Alto Tribunal Italiano dijo que esta regla fue indudablemente una medida particularmente enérgica y eficaz a los efectos de dar satisfacción al interés público en la percepción de tributos y por ello precisamente fue introducida conservándose por largo tiempo en la legislación italiana a pesar de varios proyectos de eliminación por iniciativa ministerial y parlamentaria, y aunque haya sido expuesto por igual tiempo a severas críticas por parte de la doctrina y a interpretaciones correctivas y limitativas por obra de la jurisprudencia.

Después de mencionar la eficacia del S et R, declaró que esta institución se encontraba en pugna con derechos constitucionales, violando el principio de igualdad ante la ley (art. 3º, Constitución Italiana) e impidiendo el libre e irrestricto acceso a la justicia (arts. 24 y 113, CI[20]).

Este pronunciamiento selló la suerte del S et R en Italia, ya que fue derogado posteriormente(21).

En la península ibérica a partir de la sanción de la Ley Española de procedimiento administrativo de 1888 (Santamaría de Paredes), fue incorporado a su artículo 6, una excepción a favor de los demandantes que solicitasen una declaración de pobreza(22). A pesar de las críticas de la doctrina el requisito del pago previo permaneció, receptado en leyes y decretos hasta que la justicia lo declaró contrario a la Constitución Española.

Valorando la institución en examen García de Enterría-Fernández se pronunciaron en contra de esta institución y lo manifestaron en forma categórica, de la siguiente manera:

Dijeron al respecto que "[e]s asombroso que una técnica tan tosca, que hace que sólo los ricos puedan recurrir, haya podido subsistir hasta hoy, pero es un hecho que así es. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, que comenzó viendo en el art. 57.2.e), L.J., una consagración general del principio solve et repete, análoga a la que, en efecto, establecía el art. 6 de la Ley Santamaría de Paredes que ha regido hasta 1957, pasó a la interpretación más benévola de ver en ese precepto, un simple reflejo de la exigencia de otras leyes sustantivas (no de simples Reglamentos, obviamente). Tras la Constitución, la jurisprudencia más lúcida ha estimado derogadas las

exigencias del previo pago como requisito de admisión de los recursos administrativos o contencioso administrativos establecido en normas preconstitucionales (Ss. 26 noviembre 1985, 17 enero 1986, etc.). El Tribunal Constitucional declaró en Sentencia 25 de enero 1983 inconstitucional la exigencia de consignaciones para admitir el recurso de casación"(23).

Expresaron además que el S et R es "hoy claramente inconstitucional según el art. 24.1 de la Constitución, que garantiza el 'derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales' a 'todas las personas' y, por lo tanto, el libre acceso a los tribunales; artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ratificado en 1977 y cuyo valor interpretativo constitucional resulta del art. 10.2, de la Constitución".

González Pérez(24) al analizar la norma constitucional que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución Española de 1978), afirmó que no son constitucionalmente admisibles todos aquellos requisitos procesales que constituyan formalismos enervantes o claramente desviados del derecho reconocido. Sostuvo que es imprescindible para lograr la tutela judicial efectiva, que se suprima del proceso contencioso administrativo y de todo recurso administrativo que sea requisito para el agotamiento de la vía administrativa, a más del pago previo, cualquier otra exigencia económica, que aún se impone en la práctica administrativa, con relación a determinados recursos(25).

En Venezuela, con el objeto de resguardar el derecho a la defensa y asegurar la tutela judicial efectiva, el Supremo Tribunal, en sentencia de fecha 14 de octubre de 1990 (Caso Scholl Venezolana, C.A), proscribió por inconstitucional la regla S et R, de modo que en la actualidad el ejercicio de los recursos administrativos o judiciales contra los actos que establecen cargas económicas (liquidación de multas, tributos, etc.) no puede estar condicionado al pago previo o a la presentación de fianza para asegurar el pago(26). Respecto de estos actos, además, se ha generalizado por vía de jurisprudencia el principio según el cual la interposición de los recursos tiene efectos suspensivos inmediatos(27).

El S et R, como requisito para cuestionar la legalidad o la procedencia de los tributos, no constituye una figura reconocida universalmente.

En Inglaterra y Estados Unidos(28) no es requisito para oponerse a la pretensión del Fisco el pago previo del monto a objetar, ya que ante la presentación del reclamo se suspende la ejecución del acto administrativo de determinación del impuesto.

En México no existió disposición similar al S et R según señaló Cortina: "Se puede asegurar el interés fiscal para suspender el procedimiento de ejecución si se inicia un juicio, pero no puede éste promoverse sin necesidad de otorgar garantía alguna. Por lo demás, la garantía puede consistir, de acuerdo con el art. 12 del Cód. Fiscal de la Federación, en el pago bajo protesta, depósito de dinero, fianza de compañía autorizada, prenda o hipoteca, o embargo convencional en la vía administrativa"(29).

En Francia la competencia en materia tributaria se dividió en jurisdicción Administrativa y Judicial(30). A la primera le corresponde entender en los reclamos e impugnaciones a los impuestos directos, cuestión que resuelven en primera instancia los Consejos de Prefectura y en apelación el Consejo de Estado Francés. A la Justicia le toca resolver las oposiciones a las determinaciones de impuestos directos. En ambas jurisdicciones no es exigido el pago previo como presupuesto de la oposición a la determinación tributaria.

Tampoco es conocida esta regla en Alemania y Suiza(31).

En nuestro país su incorporación al derecho positivo se realizó mediante la labor jurisprudencial

de la CSJN.

Promediando el presente siglo, el Poder Legislativo Nacional receptó la opinión del más Alto Tribunal, sancionando leyes que plasmaron el S et R como una regla indiscutida (ley 11.683 [EDLA, 1978-397], ley 17.498 [ED, 20-945])(32).

Por otra parte distintas provincias argentinas adoptaron en sus CCA el S et R que tienen aún vigencia(33).

Como conclusión a esta brevísima e incompleta reseña, podríamos decir que el S et R comenzó su largo y vacilante peregrinaje en el Derecho Romano, manteniéndose intacto en algunos países (y declarado constitucional por los Tribunales Superiores respectivos), mientras que en otros ordenamientos nacionales fue declarado inconstitucional o derogado por encontrarse en pugna con el derecho a un acceso irrestricto y efectivo a la justicia.

Pensamos que en nuestro país constituye uno de los escasos legados de la civilización romana en materia de derecho público(34).

4

Fundamentos

En Italia la doctrina discutió arduamente los fundamentos del S et R al comentar el art. 6º de la Ley Italiana del 20 de marzo de 1865.

Los debates generados enriquecieron y desarrollaron ampliamente esta institución.

Observaremos que las corrientes doctrinarias que surgieron y que sintetizaremos a continuación, fueron receptadas en nuestro país por autores nacionales y pronunciamientos judiciales.

A continuación se sintetizan los argumentos de cada una de estas teorías(35), señalando que la sistematización realizada nos es propia y de ninguna manera soslaya otra metodología de clasificación temática.

4.a) Fundamentación Política

Esta teoría sostiene que es al Estado a quien le cabe satisfacer las necesidades originadas por la vida colectiva. Para ello debe realizar actividades económicas, procurándose ingresos y efectuando gastos.

Estos recursos esenciales para el Fisco son obtenidos del patrimonio de los ciudadanos en forma coactiva y mediante tributos.

Debido a esto es que los actos tendientes a recaudar ingresos se hallan protegidos por el ordenamiento jurídico(36).

Dentro de este marco conceptual, desde un punto de vista político, socioeconómico y del innegable interés público en la recaudación impositiva, se justificó desde antaño el S et R.

Según sus expositores(37) el S et R constituye un privilegio establecido a favor del erario público con una finalidad de orden práctico, que es la de impedir que el Estado se vea perturbado por la anómala o intempestiva percepción de los impuestos no quedando demorado o trabado ante

la promoción de demandas judiciales por los obligados al pago.

No satisfecha la doctrina con la mera justificación política, procuró diversas explicaciones jurídicas, pero éstas sólo sirvieron de sustento técnico a una actividad que tiene por fin último justamente ese fin político, es decir la recaudación de ingresos públicos para el sostenimiento de la organización estatal y su comunidad.

Por esta razón, en la actualidad se combinan bases políticas y razones jurídicas para darle sustento al S et R.

Sin embargo, la SCJPBA expresó su adhesión a la fundamentación política expresando en numerosas oportunidades que: "La finalidad de la norma citada (art. 30, CCA) es preservar el normal desenvolvimiento de las finanzas públicas, poniéndolas a cubierto de argucias procesales o expedientes dilatorios"(38).

4.b) Tesis Administrativista(39). Principios de ejecutoriedad y presunción de legitimidad de los actos administrativos

Con el fin de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes, nuestra Constitución estableció el principio de legalidad aplicable a los tributos, por el cual éstos deben ser creados por ley -nacional o provincial-, de acuerdo a cada jurisdicción territorial, siendo estas normas abstractas, generales, impersonales y obligatorias para los habitantes.

Es la administración la encargada de corroborar la existencia del crédito fiscal en cada situación concreta.

Mediante este procedimiento se ejerce la potestad tributaria por la cual el Fisco debe determinar en cada supuesto particular la existencia de deuda, la persona física o jurídica obligada al pago y el monto adeudado(40).

La determinación impositiva constituye pues, un acto administrativo que comparten los caracteres que identifican a esa manifestación de voluntad estatal: la presunción de legitimidad y la ejecutoriedad(41), siendo el S et R una manifestación típica de esa ejecutoriedad y presunción de legitimidad(42) en el ámbito tributario(43).

Es tan ejecutorio el acto que no consiente una discusión sobre su causa, sino cuando haya habido una ejecución positiva(44) y una obediencia inmediata por parte de los administrados que deben pagar antes de producir un reclamo(45).

La SCJPBA recurrió para argumentar una sentencia a la presunción de legitimidad para justificar el S et R diciendo: "... el principio solve et repete no descansa en la presunción de solvencia del fisco, sino en la presunción de legitimidad de los actos administrativos"(46).

4.c) Teorías procesales

4.c.1) Fundamento de la ejecución previa al juicio

Esta particular regla del derecho tributario y administrativo se tradujo en una excepción que invirtió el orden natural del procedimiento judicial, pues antepone la ejecución al juicio, prescribiendo que una demanda por pago de tasas debe surtir efecto antes que sea discutida entre las partes y antes que la justicia de ella sea reconocida por la sentencia judicial(47).

Este efecto determinó una incompetencia temporal de la autoridad judicial para conocer de los

actos administrativos de determinación impositiva antes de su ejecución(48).

Dicho en otros términos, la administración pública tiene este privilegio, ya que no sólo recauda los tributos directamente, sino que paraliza la acción de oposición del contribuyente hasta que éste no haya cumplido su obligación(49).

Sólo el juez puede muy excepcionalmente, ordenar la suspensión de la ejecución(50).

4.c.2) Como excepción procesal

Otros autores, en cambio, preocupados por las consecuencias del breve término que existe para interponer la demanda siguiente al pago, conciben el S et R como una excepción procesal.

Carrillo(51) y Chioyenda(52) sostuvieron que esta regla actúa como excepción procesal, ya que no impide la interposición de la demanda, pero el proceso no podrá desarrollarse si el Estado lo invoca.

Continúa diciendo que "Es cierto que este principio (solve et repete) se establece en interés del Erario, pero esto no priva de que aquí se trate siempre de una verdadera excepción procesal"... "en consecuencia, si la administración no excepciona la falta de pago el juez no puede relevarlo de oficio".

La doctrina que concebía a los requisitos de habilitación como una excepción procesal fue utilizada por nuestra CSJN desde caso "Cohen" (1990), recientemente dejada de lado en la causa "Gorordo" (1999)(53).

4.c.3) Como cuestión prejudicial

La jurisprudencia italiana vio en el S et R una cuestión prejudicial cuya inobservancia impide la constitución o nacimiento de la relación procesal(54), por lo que el pago debe efectivizarse antes de la interposición de la demanda.

Para esta teoría, los jueces ordinarios no pueden entender en impugnaciones formuladas contra la determinación fiscal, pues su competencia recién nace con el pago.

4.d) Basada en la autonomía del derecho financiero

Para Griziotti(55) el requisito del pago previo lo concibe como valla erigida contra los contribuyentes de mala fe; su explicación reside en "ser una norma protectora de las finanzas públicas, y constituye una institución autónoma del derecho financiero", por lo que según esta opinión, estamos frente a "un privilegio estatal con fines de orden práctico".

Christensen(56) por su parte, entiende que "el solve et repete es un instituto autónomo del derecho financiero, creado a favor del Estado con el propósito de que el pago previo de la determinación fiscal, desaliente la promoción de acciones infundadas o temerarias de los obligados al pago e indirectamente lograr el ingreso regular de los tributos en las arcas estatales, ergo se protegen las finanzas públicas"(57).

5

Evolución de la jurisprudencia de la CSJN con anterioridad al Pacto de San José de Costa Rica. Su constitucionalidad

* En dictamen del día 30 de septiembre de 1941 el Procurador General de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dr. Juan Alvarez sintetizó el caso "Agustín Soldati y Mary H. H. Soldati s/sucesión".

Dijo: "Con fecha catorce de febrero del corriente año el señor juez en lo Civil de esta Capital doctor Abelenda dirigió exhorto a otro juez de igual grado de Rosario pidiéndole adoptara las medidas necesarias para protocolizar e inscribir, según correspondiese, el testamento y la declaratoria de herederos de doña Mary Hazel Hubbard de Soldati y don Agustín Soldati, con respecto a un bien existente en Rufino (fs. 11). Como para el diligenciamiento del exhorto hacía falta pagar la contribución directa adeudada por dicho inmueble, la parte interesada solicitó su liquidación; y hecha que fue, la impugna de inconstitucional, atento el monto resultante. La Cámara de Apelaciones de Rosario, sin pronunciarse sobre la cuestión de constitucionalidad aprueba la liquidación y niega el recurso extraordinario".

Sostuvo finalmente que: "A mi juicio, puesto que no existe ejecución ni apremio por cobro de tal suma, no hay perjuicio irreparable que V. E. deba evitar. Además el interesado no consigna ni ofrece abonar suma alguna por concepto de impuesto que adeuda; y salta a la vista el peligro de que la percepción de la renta provincial se obstaculice mediante este procedimiento de apelar y no pagar. No descubro aquí el caso excepcional que en otras ocasiones justifica el abandono de la reiterada jurisprudencia de la Corte acerca del solve et repete".

El 13 de octubre de 1941 se pronunció la CSJN en este caso.

Manifestó en su considerando "[q]ue según resulta del expediente principal, elevado como mejor informe, a fs. 14 y 15 del mismo, se liquidó el impuesto hereditario a abonarse en la Provincia de Santa Fe, para la protocolización e inscripción en la misma de la declaratoria de herederos de la sucesión...". "...habiéndose invocado en autos la garantía de los arts. 17 y 20 de la Constitución Nacional no cabe denegar el recurso extraordinario por aplicación de la regla solve et repete -como se lo ha hecho en la especie- que no es aplicable en casos anómalos como el que reflejan los precedentes considerandos..., ni tampoco por ser la apelada una resolución recaída en la incidencia de impugnación de las liquidaciones de fs. 14 y 15... " (el subrayado es propio).

"En su mérito y oído el señor Procurador General se declara mal denegado el recurso extraordinario interpuesto".

*En autos "C.O.I.N.O.R. Cía. Industria Norteña, S.A. el 31 de mayo de 1944 la CSJN dijo que "esta Corte, conociendo en casos que versaban sobre el art. 9º de la ley 12.591(58) ha tenido oportunidad de admitir que las cuestiones que suscita el referido texto, son generalmente procesales, e insuficientes en ese carácter de sustentar el recurso extraordinario".

"Que desde luego, la denegación del mencionado recurso en razón de ser la tratada una cuestión procesal, se basa en la consideración de que la decisión apelada atañe sólo al ordenamiento del juicio, y reconoce excepción en los supuestos en que lo resuelto, pese a su carácter formal, afecta la supremacía constitucional y las instituciones fundamentales que la apelación del art. 14 de la ley 48 está destinada a garantizar".

"Que el caso de autos encuadra en el segundo de los supuestos que menciona el precedente considerado, pues por vía de la decisión del punto referente a los extremos necesarios para el otorgamiento de la apelación prevista en el art. 9º de la ley 12.591, se ha exigido el pago de una multa cuantiosa -\$1000.000 m/n- previo al conocimiento judicial en las actuaciones, pese a la inteligencia contraria sustentada por el apelante del artículo cuestionado, fundada entre otras razones en la interpretación que hace del art. 18 de la Constitución Nacional y en la imposibilidad admisible de la satisfacción inmediata de la suma expresada. En condiciones semejantes el

recurso extraordinario ha sido declarado procedente por esta Corte a lo que cabe añadir que de no hacérselo en la especie, la sanción aplicada sería insusceptible de toda consideración judicial ulterior. En su mérito se declara mal denegado el recurso extraordinario interpuesto a fs. 40 de los autos principales".

En cuanto al fondo de la cuestión debatida, expresó la CSJN que ("la apelación al 'solo efecto devolutivo', que la ley establece para ante el Juez Federal -Fallos, 192, 213- permite desde luego, la inmediata ejecución forzada de la resolución recurrida...").

"Que en cambio, no cabe concluir que para la concesión del recurso y el conocimiento en el caso del tribunal de alzada, sea indispensable y obligatorio el previo cumplimiento de la condena impuesta. Semejante conclusión estaría contradicha por el fin de la institución, que no es constreñir al apelado a ejecutar una resolución en forma transitoria, y por los términos mismos de las leyes procesales que admiten expresamente el otorgamiento de la apelación antes del cumplimiento, y prevén las medidas necesarias para que la intervención del tribunal de apelación pueda tener lugar con prescindencia de las providencias que requiera la ejecución que se pueda seguir, y en la especie efectivamente se sigue".

"Que por otra parte, esta inteligencia del art. 9º de la ley 12.951, condice en la especie mejor con la garantía de la defensa en juicio consagrada por el art. 18 de la Constitución Nacional en atención a la cual fue instituida la apelación de que se trata -v. Diario de Sesiones de la H. Cámara de Diputados, año 1939, vol. 3, pág. 1002 y sigtes."-.

"Pues, si bien es exacto que esta Corte ha admitido que el pago previo de la multa, a la apelación -(...)- ello ha sucedido en supuestos en que el monto de la misma permitió atribuir a actitud discrecional del litigante, la privación de su defensa -(...)-. En el caso de autos es en cambio admisible, por el monto de la penalidad aplicada, la imposibilidad que se alega de su pago, lo que conduciría por vía indirecta a la privación de la defensa, que la ley ha querido otorgar en supuestos semejantes al de autos. En su mérito se revoca el autor apelado de fs. 37".

* El 16 de marzo de 1953 se pronunció la CSJN en autos "Recurso de hecho deducido por Bilz, Fábrica de Bebidas Sin Alcohol, S.A. (en liquidación) en la causa Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (Herederos Bemberg -Elortondo- Latifundio)".

Entre otros argumentos dijo que "el recurso extraordinario no procede respecto de resoluciones de la Cámara Fiscal de la Provincia, por tratarse de un organismo administrativo y ser sus decisiones susceptibles de revisión por vía contencioso administrativa, ante la Suprema Corte de la Provincia".

Continúa luego diciendo que "el referido procedimiento está condicionado por el pago previo de la suma requerida, y que dado el monto de la misma -m\$ 13.666.067,79- y la imposibilidad de pagarla por parte del recurrente, el caso sería de excepción y autorizaría la actual intervención de esta Corte".

"Que, sin embargo, esta Corte tiene resuelto que el monto del litigio no es argumento respecto de la procedencia del recurso extraordinario -Fallos, 210, 396- a lo que, en el caso ha de agregarse que de lo actuado no resulta ni haberse justificado la imposibilidad de satisfacer la cantidad requerida, ni que el punto sea insusceptible de consideración en la instancia contencioso-administrativa".

* En la causa Jorge Luis Ramos y Antonio Giménez, la CSJN, el 21 de diciembre de 1956 dijo "... cabe reconocer validez constitucional a las cláusulas legales que supeditan el otorgamiento de un recurso judicial al pago previo de la multa administrativa, debe admitirse la solución contraria

cuando el monto de la sanción aplicada es tal que el requisito en cuestión puede constituir un obstáculo insalvable para la revisión de la pena por los tribunales de justicia".

"Que la apreciación concreta de tal imposibilidad no encuentra por lo general apoyo en elementos objetivos de criterio agregados a los autos. Pero esa circunstancia no impide admitir el agravio invocado que debe estimarse serio cuando no pueda descartarse, por caprichosa, la dificultad de la satisfacción inmediata de la multa impuesta".

* Respecto de autos caratulados "Livorno, S.R.L. contra la Dirección de Vinos(59)" el juez Federal de Primera Instancia, respecto del recurso presentado, consideró, el 25 de marzo de 1958 que ("El decreto-ley 4497 [Bol. Of. 7/5/1967]) establece que "no se considerará recurso alguno contra las resoluciones que imponga multas por infracciones a la ley 12.372, si previamente no ha sido ingresado su importe en la Tesorería fiscal". No habiéndose dado cumplimiento a ese requisito, corresponde declarar improcedente el recurso, conforme a lo resuelto por este Tribunal en un caso análogo (Fallos, 13.176 de fecha 16 de diciembre pndo.).

Dijo además que "[l]a recurrente invoca la inconstitucionalidad de la norma citada porque importa una restricción a la garantía de la defensa en juicio (art. 18, Constitución Nacional) por la imposibilidad de abonar la multa, máxime en el plazo de cinco días que acuerda la ley para interponer el recurso".

"Como lo recuerda el Sr. Procurador Fiscal, en su dictamen de fs. 9, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado reiteradamente lo contrario a lo sostenido por la recurrente, según resulta de fallos de su colección registrados desde el tomo 155, pág. 96 hasta el t. 238, pág. 418...".

Esta circunstancia provoca la confirmación del fallo de primera instancia. Así se pronunció la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, el 1º de agosto de 1958 "[c]asos similares han sido resueltos ya por la Corte Suprema en el sentido de que si bien en esencia la disposición cuestionada no es repugnante a la garantía que se invoca, puede llegar a serlo si circunstancias de hecho configuran una realidad que determine una objetiva indefensión".

"Dicha circunstancia no ha sido demostrada en autos. Por el contrario, si bien la multa impuesta no es pequeña y no cualquiera puede afrontarla sin desmedro de su negocio, su monto no es de valoración simplemente cuantitativa, sino relativa al caudal social, en el caso, una décima parte del mismo, lo que no parece que constituya una traba legal al derecho como prescindir del ordenamiento legal que la ley regula"(60).

Finalmente el 29 de junio de 1960 se pronunció la CSJN(61).

La CSJN dijo en este caso puntual que "desde el precedente de Fallos, 155:96, esta Corte ha rechazado el recurso extraordinario, al resolver casos análogos al de autos, fundándose, entre otros argumentos, en que: ("es contrario al orden general de las cosas sostener, ...el depósito previo de la reducida suma de la multa, como recaudo necesario para recurrir ante el Superior, importe restricción a su libre defensa en juicio"). Continúa: manifestando que ("la apelante, en cambio, apoya sus pretensiones en el precedente del Tribunal de Fallos, 198:463, por el que se hizo lugar al recurso allí interpuesto, principalmente, en razón del monto de la penalidad aplicada" y de "la imposibilidad que se alega de su pago", lo cual -se dijo- "conduciría por vía indirecta a la privación de la defensa")(62).

Aclarando el Fallo mencionado manifestó que "no puede razonablemente admitirse, en abstracto, que una norma como la que se impugna en el sub lite lesione el derecho de defensa por la sola circunstancia de que concede apelación ante los jueces con la exigencia de que,

previamente, se ingrese a la tesorería fiscal el importe de la multa aplicada, so color de que una desproporcionada magnitud de la misma impediría el ejercicio del derecho de apelar".

"Otra cosa, en cambio, sería el agravio fundado que tal requisito legal, por su desproporcionada magnitud en relación con la concreta capacidad económica del apelante, tornara ilusorio el derecho que le acuerda el legislador en razón del importante desapoderamiento de bienes que podría significarle el cumplimiento de aquel. Pero, en tal supuesto -que no se ha hecho valer en autos-, el aserto deberá ser materia de prueba a fin de que los jueces de la causa y este Tribunal, puedan decidir sobre una alegación en tal sentido"... , siendo que "en el sub iudice no se ha producido prueba a ese fin. Por el contrario, -como lo señala el a quo- de autos resulta que la multa impuesta no alcanza a una décima parte del capital suscripto e integrado de la sociedad apelante, de donde se sigue que ni siquiera la aludida impugnación pudo prosperar -de haber sido oportunamente deducida- habida cuenta la jurisprudencia de esta Corte sobre la materia", por lo que se confirmó la sentencia apelada(63).

6

Doctrina de la CSJN hasta el Pacto

de San José de Costa Rica

De los fallos anteriormente transcritos se desprende, a nuestro juicio, la siguiente doctrina de la CSJN en relación al S et R:

1) La CSJN declaró como principio general la constitucionalidad del S et R, con la salvedad establecida en el ítem 7).

2) Entendió que la regla S et R debía aplicarse en casos de obligaciones tributarias (v. gr. contribuciones directas, tasas, etc.) y respecto a sanciones (v. gr. multas). En cuando a las penalidades su inclusión difiere, como veremos de la doctrina sentada por la SCJPBA que las excluyó expresamente por vía jurisprudencial.

3) La CSJN abrió la vía excepcional del recurso extraordinario federal, a pesar de tratarse de una cuestión procesal y formal, cuando el apelante invocó que el S et R afecta los derechos consagrados en los arts. 17, 18 y 20 de la Constitución Nacional, como así también el principio de supremacía constitucional.

4) La CSJN añadió que de no abrir dicho recurso extraordinario la sanción de multa sería insusceptible de toda consideración judicial ulterior.

5) La procedencia del recurso extraordinario no implicó necesariamente la exención del pago previo, valorando la CSJN en cada caso particular su exigibilidad.

6) El recurso de apelación concedido al sólo "efecto devolutivo" concreta en la práctica la aplicación de la regla S et R.

7) La CSJN declaró excepcionalmente su inconstitucionalidad en los "casos" (nunca en abstracto) en los cuales el monto excesivo de la suma requerida impidió el pago previo, de acuerdo a las constancias comprobadas de la causa, y en palabras del propio Alto Tribunal privó "al apelante de su defensa", determinó "una objetiva indefensión", constituyó "un obstáculo insalvable para la revisión de la sanción por los tribunales de justicia", tornó "ilusorio su defensa por la desproporcionada magnitud en relación a la concreta capacidad económica del apelante", importó "un desapoderamiento de bienes". En todos esos casos, la CSJN eximió de su pago.

8) Como pauta valorativa sostuvo que cuando la multa impuesta a las sociedades comerciales no alcanza a una décima parte del capital suscrito e integrado de la sociedad apelante, no debe exceptuarse su pago.

7

El Pacto de San José de Costa Rica antes y después de la Reforma de la Constitución Nacional del año 94

* El 21 de diciembre de 1989 se pronunció la CSJN en autos "Microómnibus Barrancas de Belgrano, S.A. s/ impugnación".

En uno de los párrafos de su considerando manifestó: "Que la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo (sala I) declaró desierta la apelación deducida contra la decisión de la Comisión Nacional de Previsión Social que había desestimado una impugnación articulada por el representante de la firma Microómnibus Barrancas de Belgrano, S.A. Contra dicho pronunciamiento el representante de la citada Empresa interpuso recurso extraordinario, cuya denegación originó la presente queja".

Explica la Corte que ("el a quo fundó su decisión en las leyes 18.820 [ED, 33-929] y 21.864 [EDLA, 1973-323] que establecen la obligación de depositar el importe de la deuda resultante de la resolución administrativa como requisito previo de la procedencia del recurso ante la justicia del trabajo. El apelante sostiene, en uno de sus agravios, que las citadas disposiciones legales son contrarias al art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos, aprobada por la ley 23.054 [EDLA, 1984-22], que establece lo siguiente: "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 substanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal y de cualquier otro carácter". Agregó que "el recurrente consideró que esta disposición es operativa, pues no requiere de una reglamentación interna para ser aplicada por los jueces del caso de autos").

En ese sentido sostuvo la CSJN que del examen de su jurisprudencia "surge que el otorgamiento del carácter operativo o programático a los tratados internacionales ha dependido de si su ejercicio había sido supeditado o no a la adopción, en el caso concreto, de medidas legislativas por parte del orden jurídico interno del país contratante" y que "del texto del art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana, transcrito en el consid. 2º del presente, aparece claramente que aquella norma, al igual que los arts. 7º, inc. 5º y 8º, inc. 2º, letra h) de la citada Convención -ver, al respecto, los mencionados casos "Firmenich" y "Jáuregui", respectivamente- no requiere de una reglamentación interna ulterior para ser aplicado a las controversias judiciales".

"Que en tales condiciones, corresponde hacer lugar a la queja en este punto, declarar la procedencia formal del recurso extraordinario y examinar si las leyes impugnadas son o no contrarias al art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos, invocada por el apelante en apoyo de sus pretensiones (art. 14, inc. 3º, ley 48)".

Más adelante expresó que "la aplicación de la doctrina reseñada al sub lite no autoriza a concluir que las leyes impugnadas resulten violatorias del art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana toda vez que el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho. Tal solución se ajusta, por lo demás, a la jurisprudencia dictada por esta Corte en casos similares al interpretar el

art. 18 de la Constitución Nacional...".

"Que, por último, la tacha de arbitrariedad efectuada carece de base para descalificar la solución adoptada por la alzada, pues aunque el organismo administrativo no hubiera liquidado los recargos de los aportes omitidos, el recurrente pudo depositar los aportes omitidos si se tiene en cuenta que la autoridad previsional le hizo saber en su oportunidad la composición nominal de lo adeudado y que, por otra parte, las pautas para determinar los recargos y actualizaciones correspondientes aparecen claramente fijados por los arts. 3º de la ley 18.820 y 8º de la ley 21.864"(64).

"Por ello, se hace lugar parcialmente a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario en lo que respecta al primero de los agravios examinados, se lo desestima en lo restante y se confirma el pronunciamiento apelado en lo que ha sido materia de recurso...".

El 11 de septiembre de 1990 la CSJN se expidió en la causa "Dintel, S.A."(65) en la que expresó en el cuarto párrafo de su considerando que: "... aunque la decisión del caso no requería indudablemente la declaración pedida por el recurrente (causa T.237.XXII, "Transporte Dock Sud, S.R.L. s/impugnación" del 10 de octubre de 1989), la alzada omitió examinar un planteo que resulta conducente para justificar la exención pedida, ya que esta Corte ha establecido que la desproporcionada magnitud del monto con relación a la capacidad económica del apelante y la falta comprobada e inculpable de los medios para afrontar dichas erogaciones constituyen supuestos de excepción a la exigencia legal del depósito previo como presupuesto de viabilidad de los recursos (Fallos, 247:181; 250:208; 256:38; 261:101; 296:40 y 57 -LL, 1977-D-390-).

En su párr. 5º manifestó la CSJN que "de igual modo, el tribunal a quo prescindió de considerar que la recurrente se encontraba sujeta a un proceso concursal en el que había mediado un acuerdo preventivo con los acreedores que había sido judicialmente homologado, situación cuyo examen resultaba de una decisiva trascendencia para decidir la exigibilidad del depósito en función de los alcances del acuerdo mencionado y de la eventual afectación del principio de la par conditio creditorum en los términos señalados por la Corte en una cuestión substancialmente análoga (Fallos, 308:387, LL, 1987-A-71). Finalmente entendió en el párrafo 6º que "en tales condiciones, media una relación directa entre lo resuelto y las garantías constitucionales de igualdad y de defensa en juicio que justifica la descalificación de la sentencia con fundamento en la doctrina de esta Corte sobre arbitrariedad (art. 15, ley 48 -ADLA, 1852-1880, 364-).

7.1) Fallos de Cámara

7.1.a) Inconstitucionalidad del Solve et Repete

* La Cámara Nacional Federal en lo contencioso administrativo, sala IV, el 18 de abril de 1985 en la causa "Telesud, S.A."(66), manifestó en lo que al S et R se refiere que "con posterioridad a la entrada en vigencia del Código Aduanero se sancionó la ley 23.054 por la que ratifica la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, en cuyo art. 8º, párr. 1º se acordó que..." (aquí la Cámara transcribió dicho artículo).

"Que tratándose de un tratado internacional, su incorporación a la legislación nacional, en razón de 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".

"Lo convenido en el art. 8º párr. 1º del Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por la ley 23.054..., es de inmediata aplicación en cuanto debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente previo al cumplimiento de una obligación, y referido específicamente al campo del derecho fiscal, ha perdido vigencia el principio de 'solve et repete' acuñado en largos años por la Corte Suprema de Justicia de la Nación"(67) (la negrita nos pertenece).

7.1.b Inconstitucionalidad del efecto devolutivo del recurso judicial por el pago previo de penalidades. Artículo 42 de la ley 21.526

* El 13 de agosto de 1999 se pronunció la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV en autos rotulados "Prácticos Río de la Plata Caja de Crédito y otros v. Banco Central de la República Argentina" (BCRA)(68).

Sintéticamente el fallo versó según el propio Tribunal en que contra las penas de multa e inhabilitación impuesta por el BCRA, los demandantes interpusieron los recursos correspondientes impugnando el fondo de tal decisión, a la vez que solicitaron una medida cautelar consistente en notificar al BCRA que debería abstenerse de hacer efectiva la multa aplicada en la resolución impugnada hasta tanto recayera sentencia en el recurso directo impetrado.

Para fundar esta última pretensión los recurrentes cuestionaron el efecto devolutivo con que debía concederse el mentado recurso, previsto en el art. 42 de la ley 21.526 [ED, 71-813] sosteniendo que debía ser declarado inconstitucional por violatorio de la Carta Suprema (arts. 18 y 109) y de tratados internacionales aprobados por el Congreso de la Nación, tales como la Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la ONU el 10/10/48 y la Convención Americana sobre Derecho Humanos Pacto de San José de Costa Rica (art. 75, inc. 22, CN).

El art. 42 de la ley citada, en su párrafo segundo dice "Aquellas sanciones a las que se refieren los incs. 3º, 4º, 5º y 6º (se incluye la multa y la inhabilitación) del artículo anterior, serán apelables, al solo efecto devolutivo por ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal" (la cursiva nos pertenece).

Los recurrentes cuestionaron la constitucionalidad del aludido art. 42.

Al respecto dijo la Cámara que "ha de tenerse en cuenta que si bien se le ha reconocido a la Administración la posibilidad de aplicar sanciones cuando la ley lo autorice, las decisiones pertinentes deberán estar sujetas a 'control judicial suficiente'...".

Expresó además que "en relación con las sanciones pecuniarias (multas) impuestas (como en el caso) por la Administración resulta atinado recordar su naturaleza penal, reconocida en reiterados pronunciamientos del alto tribunal ... que lleva a considerar aplicables a ellas las normas generales del derecho penal ..."(69).

Y que "tales recaudos deben cumplirse en casos como el de autos en donde se reprime la conducta de una persona, no siendo de aplicación directa, por ende, los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo".

Disiente el pronunciamiento con la doctrina de la CSJN (Fallos, 312-2490) que niega que la exigencia del pago previo de la multa administrativa para habilitar el conocimiento del caso por parte de un tribunal de justicia fuera incompatible con el art. 8º, inc. 1º del Pacto de San José de Costa Rica.

Recuerda la Cámara que esa Convención y otros tratados también fueron incorporados por la

Convención Reformadora de 1994 (conf. art. 75, inc. 22) con incidencia en la cuestión que en autos se debate.

Así, en el art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos se dispone que toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal. Tales calidades -independencia e imparcialidad- no están reunidas, como vimos en el funcionario administrativo que impone la sanción. Disposición análoga contiene el art. XXVI, párr. 2º de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Por otro lado, manifestó el Tribunal que la posibilidad de ejecutar la multa impuesta antes de que recaiga sentencia definitiva viola otro principio fundamental del derecho penal que es la presunción de inocencia garantizado por el art. XXVI, párr. 1º de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. 2º, inc. 1º de la Declaración Universal de Derechos Humanos y el art. 8º, inc. 2º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos además del art. 18 de la CN que impone que "nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso ...".

Agregó la Cámara en ese sentido que "la prohibición de ser penado sin haber mediado juicio previo ante los jueces designados lleva a impedir, a quien se le formuló una imputación penal en el curso de un procedimiento judicial y cuya culpabilidad no ha sido probada ante el juez natural de la Constitución, deba cumplir una pena ("penado") sin que medie declaración judicial con fuerza de ley de la existencia misma de la infracción que se imputa".

En el caso de autos, remató "con la mera interposición del recurso de apelación los recurrentes no pueden evitar que el Banco Central ejecute las multas impuestas; ellos se ven expuestos a tener que cumplir, eventualmente, la sanción antes de que ésta sea revisada por el tribunal judicial, procedimiento que viola abiertamente las garantías constitucionales apuntadas".

Por consiguiente con la firma de Guillermo P. Galle, Alejandro J. Uslenghi y María Jeanneret de Pérez Cortés se declaró inconstitucional en su aplicación al caso el art. 42 de la ley 21.526.

6.1.c) Constitucionalidad del Solve et repete

La Cámara Nacional Federal en lo contencioso administrativo, sala IV que resolvió "Telesud, S.A." se pronunció en la causa "Establecimientos Textiles San Andrés, S.A. c. Gobierno Nacional (D.G.I.)", el 25 de noviembre de 1986, cambiando sorprendentemente su posición respecto del S et R.

Lo más curioso es que ambos fallos fueron firmados por los mismos Camaristas: Tomás Hutchinson, Guillermo Galli y Pedro A. Miguens.

Sostuvo la Cámara al respecto que "el régimen de procedimiento tributario, tal como se estructuró al crearse el Tribunal Fiscal tendió a salvar el requisito impuesto desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia, referido al previo pago del requerimiento tributario, como condición habilitante del conocimiento de una causa por un tribunal de justicia, permitiendo la intervención de un organismo jurisdiccional dentro del aparato administrativo que ofrezca las garantías de independencia e imparcialidad".

"De tal manera, el principio del solve et repete sigue rigiendo en materia tributaria ante los estrados judiciales, y en relación al debate del cumplimiento de la obligación del contribuyente, no pudiendo tener acogida demandas en que el litigio se traba y resuelve como acto previo al

cumplimiento de la obligación que se discute".

"No altera esta conclusión la circunstancia de que el fundamento de la acción intentada no se apoya en una reducción de la capacidad de ahorro de la sociedad demandante, sino en otra causal que no se encuentra expresamente contemplada en la ley, pues en cualquiera de los casos el procedimiento es idéntico y su conclusión -el recurso ante el Tribunal Fiscal-, el mismo".

"En definitiva, rigiendo el caso la ley 11.683, los supuestos originados en la ley 23.256 [EDLA, 1985-118] pueden llegar a conocimiento del Poder Judicial en forma originaria a través de la acción de repetición; y por la vía de la impugnación de la sanción del art. 19 que permite el acceso a estos estrados como revisor de las decisiones del Tribunal Fiscal".

8

El Pacto de San José de Costa Rica. Ámbito material de aplicación y operatividad

El Pacto de San José de Costa Rica (en adelante "Pacto"), denominado "Convención Americana sobre Derechos Humanos" fue firmado en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos el 22 de noviembre de 1969 y ratificado por la República Argentina mediante el dictado de la ley 23.054 [EDLA, 1984-22](70).

Luego de la reforma constitucional, dicho Pacto fue elevado a una jerarquía superior a la propia Constitución (art. 75, inc. 22[71]).

Por su parte, el artículo 8º del Pacto, cuyo título es "Garantías Judiciales", en su inc. 1º, transcripto en el punto anterior generó una ardua discusión doctrinaria y jurisprudencial.

Las dos controversias más trascendentes en torno a esta cuestión -actualmente superadas como se verá- eran por un lado, si el Pacto comprendía tanto a las personas físicas como a las jurídicas y por el otro si era operativo o programático.

La CSJN entendió que el Pacto incluía en su ámbito material de aplicación tanto a las personas jurídicas como a las físicas.

Este criterio surgió implícitamente del pronunciamiento en autos "Microómnibus Barrancas de Belgrano, S.A(72)". parcialmente transcripto en el parágrafo anterior.

En este orden la CSJN manifestó que el Pacto no realizó distinción entre ambas personas, por lo que dejó sin sustento la absurda doctrina(73) establecida por la SCJPBA que sostuvo "este tribunal ya se ha pronunciado acerca de la inaplicabilidad de los preceptos de esta Convención a las sociedades comerciales, en la inteligencia de que ella estableció que, para todos sus efectos, debe entenderse a la persona como ser humano (art. 1º, apart. 2º) y legitimó a las personas, grupos de personas o entidades no gubernamentales legalmente reconocidas, para denunciar violaciones al pacto (art. 44) y, obviamente, una empresa como la que promueve la demanda no encuadra en los alcances señalados"(74).

Con respecto a la segunda cuestión, es decir a la operatividad del Pacto, la CSJN se expresó en la causa "Ekmekdján, Miguel A. c. Sofovich, Gerardo y otros" [ED, 148-354](75).

Concluyó que en definitiva, esta Convención "impone a los órganos del Estado argentino asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria", y no exceptuó a la misma Constitución Nacional.

En cuanto a la operatividad de los Tratados, la CSJN expresó: "Cuando la Nación ratifica un tratado que firmó con otro Estado se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisprudenciales lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple, siempre que contenga descripciones lo suficientemente concretas de tales supuestos de hecho que hagan posible su aplicación inmediata" ... "Una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad en la que puede operar inmediatamente, sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso"(76).

En "Fibraca Constructora, S.A." [ED, 154-161] se reiteró este criterio, en el párr. 3º de su considerando se expresó: ("Que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados[77] es un tratado internacional constitucionalmente válido, que en su art. 27 dispone: 'Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado'. La necesaria aplicación de este artículo impone a los órganos del Estado argentino -una vez asegurados los principios de derecho público constitucionales- asignar primacía a los tratados ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria[78]").

9

Posturas en torno al solve et repete. Reforma Constitucional de 1994

En torno al art. 8º, inc. 1º se elaboraron dos posiciones:

a) La que sostiene que derogó el S et R.

Entre los que se expresan por la primera posición se encuentra Villegas(79), para quien esta norma del Pacto derogó el instituto analizado.

Sostuvo lo siguiente: "[c]uando el Tratado señala que las personas tienen derecho a ser oídas por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter fiscal, está indicado que ese derecho garantizado a la defensa debe ser concedido sin condiciones y obstáculos de ninguna especie. El derecho debe ser el de juzgamiento dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal perteneciente al Poder Judicial. Esto último se desprende del título mencionado art. 8º, que se refiere, inequívocamente, a garantías judiciales".

Igual criterio sostiene Otero(80), quien expresó: "Como lo ha puesto de manifiesto recientemente la jurisprudencia (Cámara Nacional en los Contencioso Administrativo, sala IV, in re: 'Telesud, S.A.' del 18/4/85), un tratado internacional, con su incorporación a la legislación nacional, en razón de su ratificación por el Congreso, lleva a que las normas acordadas con la intención de tener vigencia en el orden interno de cada país, la adquieran sin necesidad de ningún acto interno o externo. Esto lleva a admitir la derogación o modificación de las leyes anteriores por las normas del convenio, en tanto exista contradicción entre ellas"... "Ello implica, sin más, la derogación lisa y llana del principio solve et repete y permitirá acudir a la justicia sin previo pago, a discutir el tema que se considera lesivo para los derechos de los contribuyentes".

También se manifestó en el mismo sentido Aguilar Caravia(81), al comentar el fallo "Telesud, S.A.", quien manifestó: "[n]o ignoramos que el principio del solve et repete traerá sin duda una multiplicación de procesos de contribuyentes que ante la obligación de pagar para luego repetir, sintiéndose amparados por el derecho fiscal sustantivo, preferían usar vías elusivas, las que aun siendo riesgosas, no resultaban a la postre tan costosas"(82).

Spisso(83) en concordancia con el criterio señalado dijo "[a] nuestro juicio el solve et repete es inconstitucional, no obstante que no configure agravio al derecho de defensa, al desconocer el

principio de razonabilidad de las leyes, art. 28 de la Constitución Nacional, al no exigir adecuación entre el medio empleado por la norma y la finalidad que persigue. Si el solve et repete se funda en la necesidad de no obstaculizar la normal y regular percepción de la renta pública, ese objetivo se satisface plenamente no acordándole el carácter suspensivo de la ejecutoriedad del acto administrativo, a las acciones y recursos que puedan articular los contribuyentes. En cambio, condicionar el acceso a la justicia al previo pago del impuesto y sus accesorios o de las multas, se manifiesta como exigencia irracional, violándose la regla del equilibrio conveniente, en razón de la disconformidad de la norma con una serie de principios filosóficos, políticos y religiosos a los cuales se considera ligada la sociedad. El principio solve et repete pues, se exhibe como un derecho injusto, lo que es un verdadero contrasentido, ya que toda norma jurídica debe estar imbuida de un sentido de justicia".

b) La que afirma su subsistencia

Sin perjuicio de ser ésta la posición de la CSJN, también es la sostenida por una parte de la doctrina: Christensen(84), Telias y Viqueira(85), entre otros.

Dichos autores sostienen que el S et R no es violatorio del art. 18 de la Constitución Nacional en lo que se refiere al acceso a la justicia, si el monto de la suma requerida, de acuerdo a las constancias probadas de la causa, no es irrazonable.

Para fundamentar su argumentación citan el fallo de la Cámara Federal de la Seguridad Social, sala III el 12/7/95 en autos caratulados "Schein, Norberto L. c. DGI"(86) que expresó: "Sin perjuicio de reconocer que la norma era directamente operativa, las reglas procesales propias del sistema de recaudación previsional no son violatorias del Pacto citado cuando el contribuyente ni siquiera alegó que debido al excesivo monto del depósito previo exigido le ha sido imposible interponer el recurso (a) La desproporcionada magnitud del monto con relación a la capacidad económica del apelante y la falta comprobada e inculpable de los medios para afrontar dichas erogaciones constituyen supuestos de excepción a la exigencia legal del depósito previo como presupuesto de viabilidad de los recursos (b) cabe abrir la instancia judicial pese a la falta de pago cuando se comprobase que la aplicación del principio solve et repete podría afectar la garantía de defensa en juicio, cuando el depósito previo fuese desproporcionado con relación a la concreta capacidad económica del apelante, conforme doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ... (c) la acreditación de la mencionada desproporción corresponde al recurrente (d) el requisito del depósito previo exigido por el art. 15 de la ley 18.820 sólo cede ante el caso de hallarnos frente a una cantidad de dinero desproporcionada con relación a la capacidad económica del apelante, situación que ha de quedar fehacientemente demostrada por éste".

c) La Reforma Constitucional de 1994

A nuestro modo de ver la incorporación expresa del Pacto de San José de Costa Rica a nuestra Constitución Nacional (art. 75, inc. 22, CN), no quitó ni agregó nada nuevo, por cuanto -como ya quedó establecido- antes de la citada reforma el Pacto ya era operativo entre nosotros, como lo había reconocido tanto la doctrina(87) como la jurisprudencia de la CSJN en el caso "Microómbnibus Barrancas de Belgrano, S.A" entendiéndose que el art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana no requería una reglamentación interna ulterior para ser aplicada a las controversias judiciales.

resolución administrativa que motivase la demanda, en su parte dispositiva, ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida".

A su vez el art. 4º, segundo párrafo, de dicho texto legal, al establecer la materia contenciosa dice: "Declárase acción contencioso-administrativa la acción para repetir las sumas indebidamente pagadas en concepto de impuesto".

Estos artículos actuaron coordinadamente, pues sólo fueron admitidas las demandas de repetición, que únicamente permiten reclamar la devolución de las sumas pagadas previamente en virtud de una resolución administrativa tributaria previamente abonadas.

El art. 30 del CCA si bien dispuso expresamente la aplicación del S et R no sólo en materia tributaria, sino también a toda norma dispositiva que ordenase el pago de "alguna suma de dinero", la jurisprudencia morigeró como se verá este principio general excluyendo expresamente a las penalidades.

11

Jurisprudencia de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires

Sobre la base de los artículos transcritos, la SCJPBA desarrolló una serie de criterios que sentaron ideas fuerzas que se fueron consolidando a través del tiempo.

Transcribiremos la doctrina de algunos fallos que hemos seleccionado, sin perjuicio de que en la síntesis final de la doctrina de la SCJPBA daremos una más abarcadora.

* El 17 de julio de 1962, la SCJPBA en autos "Sirito, Miguel Juan c. Municipalidad de Merlo s/demanda contencioso-administrativa" (causa B-44.125), resolvió la demanda presentada por el propietario del "Matadero Reconquista", quien pretendía la declaración de ilegalidad de la intimación cursada por la Municipalidad de Merlo tendiente a que la accionante abone las tasas fijadas por ordenanzas de los años 1960 y 1961. Esta petición que atacaba la ilegalidad del gravamen, fue desestimada por el supremo tribunal debido a la falta de pago de la tasa cuestionada: "Que el actor, no obstante la exigencia del art. 30 del cód. contencioso administrativo no ha efectuado el pago previo del impuesto que cuestiona, omitiendo así cumplir un requisito que constituye presupuesto esencial para la viabilidad de la acción. Que no obsta a esta conclusión -ante lo expreso de la norma legal- la falta de pronunciamiento de la Municipalidad demandada al reclamo administrativo, determinante de la acción por retardación, por cuanto con resolución o sin ella subsiste siempre la condición esencial del pago previo, sin el cual en ningún caso la demanda puede ser considerada".

* En la causa "Lauria, Francisco Genaro y Cattorini, Juan Jose c. Poder Ejecutivo s/demanda contencioso-administrativa" (causa B-44.037 -9 de abril de 1963-) la actora solicitó la revocación de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación que confirmó una resolución de la Dirección General de Rentas que disponía el pago de una suma de dinero en concepto de impuesto a las actividades lucrativas. Corrido el traslado de la demanda, el Fiscal de Estado opuso excepción de defecto legal (art. 39, inc. 3º, CCA) y falta del cumplimiento en lo dispuesto en el art. 30 del CCA. Al expedirse sobre tal excepción, el representante del actor manifestó haber abonado la suma liquidada por la Dirección General de Rentas. Ante esta situación la Corte resolvió; "Que si bien el pago previo del impuesto cuestionado es requisito esencial para la interposición de la demanda (art. 30, CCA), los efectuados en autos -después de promovida- la han sido, no sólo acogiéndose a los beneficios de la ley 6275, sino también en la oportunidad en que la notificación del traslado del escrito de iniciación aún no se habría practicado".

Según esta interpretación el requisito de pago previo no actúa como una cuestión prejudicial, doctrina que más adelante sería modificada por la SCJPBA.

* Con fecha 30 de abril de 1968, en un caso donde la demanda contencioso administrativa en materia tributaria fue interpuesta por el Sr. Fiscal de Estado la Corte se expresó manifestando la no exigibilidad del requisito del pago previo afirmando que "El carácter mismo de la función institucional que cumple el Fiscal de Estado y la destacada circunstancia de no ser él parte en la relación jurídica tributaria, que se integra con el fisco y el contribuyente o responsable, descartan toda interpretación que fundada en la literalidad del precepto en juego (art. 63, cód. fiscal. t.o. 1965[88]) tienda a hacer extensiva a aquel funcionario la carga que éste impone al contribuyente o responsable como condición de admisibilidad de la demanda contencioso administrativa" (causa B-45.101, "Fiscal de Estado c. Poder Ejecutivo s/demanda contenciosa administrativa").

* En autos "Neumáticos Good Year, S.A. c. Municipalidad de Morón s/demanda contencioso-administrativa" (causa B-46.992) el 13 de diciembre de 1977 se pronunció la SCJPBA, reiterando la doctrina del fallo B-44.037 (Lauria, Francisco Genaro y Cattorini, Juan José c. Poder Ejecutivo s/demanda contencioso administrativa): "Es verdad que, al incoar la demanda, la accionante no había satisfecho el requisito exigido por el art. 30 del Código Contencioso Administrativo, en cuanto al abono de la suma determinada en el decreto que impugna. Pero no es menos que, con posterioridad, y antes que la demanda fuera contestada, afirma que se acogió a una condonación y moratoria, dispuesta por la comuna, ingresando el monto correspondiente al reajuste efectuado por aquélla, acompañando fotocopia de los comprobantes; pago que realizó bajo protesta" ... "Resulta entonces, que al declararse, prima facie, la competencia de esta Corte y la viabilidad de la acción instaurada (fs. 46), antes de la contestación la suma exigida por la Municipalidad estaba oblada. En condiciones tales, la pretensión de que se abonara el monto originalmente determinado, considerándose lo efectivizado como un pago parcial, carece de racionalidad toda vez que dicho monto era muy superior al real de la presunta deuda, tal como lo admitió la demandada en su contestación citada. Ha de concluirse, así, que quedó satisfecho el requisito que nos ocupa, traducido en la locución solve et repete" (art. 30, CCA).

* El 28 de marzo de 1978 la Suprema Corte de Justicia resolvió la causa Ac. 47.636, "Vialco, S.A. c. Poder Ejecutivo s/demanda contencioso administrativa" donde se planteó la inconstitucionalidad del pago previo.

La actora solicitó se deje sin efecto una sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación y se la declare exenta del pago del impuesto provincial de sellos.

Vialco, S.A. procedió a abonar en sede administrativa los montos establecidos mediante resolución dictada por la Dirección General de Rentas. Este depósito cancelaba la deuda correspondiente al "Capital", omitiéndose pagar actualizaciones e intereses desde la fecha de la resolución.

Al respecto, dijo la SCJPBA: "Al no haber pagado previamente el monto de la mencionada liquidación (Que incluye los rubros indexación e intereses), no obstante estar en su conocimiento al tiempo de formular la demanda, la accionante no ha cumplimentado con uno de los presupuestos esenciales de la acción (art. 30, CCA)"(89).

Al analizar la excepción interpuesta por la demandada, la accionante manifestó que: "Debe ser rechazada por errónea, arbitraria y vulneratoria de los derechos de propiedad y de defensa, amparados en los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional". Este argumento no fue analizado por el tribunal por considerar que; "Las alegaciones formuladas por la actora acerca de presuntas violaciones a normas de la Ley Fundamental de la Nación, no corresponde que sean tratadas en

esta instancia originaria. Es doctrina de la Corte que 'La acción contencioso administrativa no puede fundarse en preceptos o normas ajenas al derecho administrativo local' (causa B-47.268, sentencia del 17-XI-76), y que la fundamentación de la demanda no puede apoyarse en la supuesta infracción a las disposiciones de la Constitución Nacional, explicitadas en reiterados precedentes jurisprudenciales que, por lo repetidos, hacen innecesaria la mención particularizada".

* En autos "García Riera, Antonio c. Municipalidad de General Villegas s/demanda contencioso administrativa" (causa B-47.740) la SCJPBA excluyó la aplicación de la regla S et R. en el caso de sanciones de multas: "La exigencia del previo pago de la multa como requisito de la demanda no puede ser extraída del art. 30 del cód. contencioso administrativo, que sólo se refiere a las sumas de dinero provenientes de 'liquidación de cuentas o de impuestos', ni tampoco del espíritu de dicha norma, que procura la oportuna percepción de las rentas con que el Estado cuenta para su administración, razón inaplicable a multas como la de autos, que no puede reputarse integrante de los recursos normales del sistema".

Esta doctrina, que limita la aplicación de la regla del pago previo, se ha mantenido en los sucesivos fallos donde la Corte analizó los requisitos de admisibilidad de las demandas que atacan la legalidad de multas u otras sanciones pecuniarias(90).

* Con fecha 4 de noviembre de 1980 la Corte modificó el criterio establecido en la causa "Lauria c. Pcia de Buenos Aires", donde permitió el pago posterior a la presentación de la demanda, considerando a partir de la causa B-48.010, "Frigorífico Bancalari, S.A. c. Municipalidad de San Fernando s/demanda contencioso administrativa" al S et R como una cuestión prejudicial.

Al respecto la SCJPBA manifestó que: "Si bien ha sido oblada por la parte actora la suma interpuesta por los tributos objeto de la litis, lo que surge de la documentación acompañada en autos y de los dos juicios de apremio agregados por cuerda, es menester señalar que tal pago no ha sido efectivizado con anterioridad a la promoción de la demanda contencioso administrativa sino que, por el contrario, lo fue con posterioridad y como consecuencia de la ejecución seguida en su contra. En estas condiciones, estimo que no quedó satisfecho el requisito exigido por el art. 30 del cód. de procedimientos en lo contencioso administrativo traducido en la locución solve et repete. El funcionamiento de esta regla debe concebirse como cuestión prejudicial, es decir que el pago de la obligación debe ser previo a la interposición de la acción judicial (Bielsa, Derecho Administrativo, t. V, pág. 692; Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, t II, pág. 782), resultando inadmisibles atribuirle tal carácter al pago posterior, aun cuando no se hubiera trabado la litis, pues ello permitiría a los contribuyentes con la sola interposición de la demanda, dilatar el pago de sus deudas, cuando la finalidad es preservar el normal desenvolvimiento de las finanzas públicas (nota de Varela al art. 30 del CPCA) poniéndolas a cubierto de argucias procesales y expedientes dilatorios. En base a lo expuesto estimo que el principio solve et repete debe aplicarse como requisito previo a la acción judicial, cuya inobservancia impide la constitución o nacimiento de la relación procesal... Es así que el particular no puede demandar la anulación de la imposición que entienda ilegítima, sino la restitución o repetición de lo abonado de acuerdo con ella (doctr. art. 4º, CPCA)"(91).

Esta doctrina se mantuvo en forma pacífica hasta la reforma introducida al Código Varela por el art. 19 de nuevo CCA.

* En autos "Masía Gines c. Administración de Punta Mogotes s/D.C.A" de fecha 19 de marzo de 1991, la SCPBA resolvió en forma negativa la solicitud de la suspensión de la ejecución de una liquidación originada en el pago de un contrato administrativo por parte de la actora. Al respecto falló: "La medida cautelar solicitada por el accionante a fs. 260/264 consiste en la suspensión de los efectos de actos administrativos que no fueron objeto de impugnación en la demanda. Que el remedio cautelar previsto en el art. 22 del CPCA(92) sólo procede en relación a las 'resoluciones

reclamadas' en aquel escrito. Que los actos cuyos efectos se procura suspender constituyen una intimación de pago de una suma proveniente de una liquidación de cuentas relativa al pago del precio de un contrato de concesión que, por ser un recurso financiero corriente de la administración, se halla incluido en la regla del solve et repete que consagra el art. 30 del CPCA (doctr. causas B-50.080, 'Hinckelman Villegas' res. del 21-VIII-90 y B-49.152, 'Paz', sent. del 24-IX-90), razón por la cual admitir la pretensión cautelar del actor implicaría dejar sin efecto esa norma para este caso".

* La SCJPBA en autos "Luis A. Zaiden y Alfredo O. Canevari Sociedad de Hecho c. Provincia de Buenos Aires s/D.C.A." (causa B-53.829) resuelto el 3 de diciembre de 1991, analizó la aplicación del Pacto San José de Costa Rica a la locución S et R, estableciendo un criterio restrictivo en cuanto a la operatividad del tratado; "Que este tribunal ya se ha pronunciado acerca de la inaplicabilidad de los preceptos de esa Convención a las sociedades comerciales, en la inteligencia de que ella estableció que, para todos sus efectos, debe entenderse a la persona como ser humano (art. 1º, ap. 2) y legitimó a las personas o entidades no gubernamentales legalmente reconocidas para denunciar violaciones al Pacto".

Concretamente, con relación a la demandante expresó la SCJPBA: "Obviamente, una sociedad comercial como la firma actora no encuadra en el concepto señalado y, si bien pueden invertir la titularidad de similares derechos a los que poseen las personas físicas, únicamente estas se encuentran comprendidas en los alcances de la denominación de personas amparadas por la Convención"(93).

* En la causa "Transporte Automotores Chevallier, S.A. c. Provincia de Buenos Aires" (B 53.864), resuelta el 29 de octubre de 1991, la SCJPBA no receptó la doctrina de la CSJN, en cuanto a exceptuar del pago previo a los demandantes que prueben incapacidad financiera para abonar la suma requerida con la finalidad de habilitar la instancia. Al respecto dijo: "Que respecto de la alegación de la actora relativa a su incapacidad financiera para afrontar el pago que se le exige, circunstancia ésta que intenta demostrar por medio de un informe sobre la evolución de fondos para el período comprendido entre el 15-V-91 y el 15-VI-91 y con la liquidación que adjunta, corresponde señalar que esta Suprema Corte no comparte la doctrina judicial que dispensa el requisito del pago previo por esa circunstancia, razón por la cual en autos, independientemente de la veracidad de la situación denunciada debe considerárselo incumplido".

* Por último, en autos "American Express Arg., S.A. c. Municipalidad de Gral. Pueyrredón s/D.C.A." (causa B-55.927) del 6 de junio de 1995, la SCJPBA manifestó en relación al fundamento del S et R: "El principio del S et R no descansa en la presunción de solvencia del fisco sino en la presunción de legitimidad de los actos administrativos".

Interpretando esto último la SCJPBA entendió que "La liquidación adeudada en concepto de cánones en materia tributaria de contratos de concesión constituye una cuestión comprendida en la regla del solve et repete consagrada en el art. 30 del cód. contencioso administrativo (SCBA, causas B-49152 y B-50974)"... "El requisito previo solve et repete no es aplicable exclusivamente a los tributos, sino también a otras obligaciones pecuniarias para con el Estado, fundado en la normal percepción de las rentas con que éste cuenta, situación que se da cuando se cuestionan intimaciones al pago de cánones de origen contractual constitutivos de recursos originarios y ordinarios del fisco" (SCBA, causa B-52.756, 9/9/93).

del traslado de la demanda (causa B-44.037, el 9/4/63). En una segunda etapa (B-48.010, el 4/11/80), entendió al S et R como una cuestión prejudicial, es decir que el pago de la obligación debe ser previo a la interposición de la acción.

2) En casos en que la demanda fuere interpuesta por el Fiscal de Estado no es exigible este requisito del pago previo (causa B-45.101, 30/4/68).

3) La SCJPBA exige una liquidación administrativa que determine concretamente el monto adeudado. Frente a la inexistencia de liquidación firme que comprenda los intereses, resulta correcto el depósito de la suma originalmente determinada, pues no es a la actora a quien corresponde practicar la liquidación(94). Abonar en sede administrativa solamente el capital, omitiéndose pagar actualizaciones e intereses desde la fecha de la resolución, no cumplimenta uno de los presupuestos esenciales de la acción (art. 30, CCA) cual es el S et R. Es menester también que el actor efectúe un pago, no bastando un mero depósito(95), o la consignación en pago(96). Será prueba suficiente de aquel las actuaciones administrativas en las que se hubiese realizado(97).

4) La SCJPBA en cuanto al planteo de inconstitucionalidad del pago previo sostuvo que no correspondía sea tratado en la instancia originaria, recordando lo resuelto en innumerables oportunidades en cuanto a que la acción contencioso administrativa no podía fundarse en preceptos o normas ajenas al derecho administrativo local, no pudiendo apoyarse la demanda en posibles infracciones a las disposiciones de la Constitución Nacional.

5) La SCJPBA excluyó la aplicación de la regla S et R. en el caso de multas por no reputarse parte integrante de los recursos normales del sistema(98).

6) Una compulsa de la jurisprudencia emanada de la SCJPBA (que la tomamos de la casuística realizada por el Dr. Tribiño[99]) permite apreciar que se consideraron incluidas en el requisito del S et R, además de las obligaciones tributarias, las siguientes materias: Cánones de orden contractual originados en la utilización de bienes fiscales(100), garantías establecidas en contratos administrativos(101) y obligaciones dinerarias derivadas del incumplimiento del contratista en un contrato de suministro(102).

7) En cuanto a la aplicación del Pacto San José de Costa Rica la SCJPBA, estableció la inaplicabilidad de los preceptos de esa Convención a las sociedades comerciales, en la inteligencia de que ella estableció que, para todos sus efectos, debe entenderse a la persona como ser humano, persona física excluyendo de tal modo a las sociedades comerciales, personas jurídicas.

8) La SCJPBA (en la causa Transporte Automotores Chevallier, S.A. c. Provincia de Buenos Aires", B-53.864 del 29-10-91 transcripta) no receptó la doctrina de la CSJN que exime del cumplimiento del S et R en relación a los demandantes que prueben incapacidad financiera para abonarla, independientemente de la veracidad de la situación denunciada. Sin embargo, expresó Tribiño que en algunos dictum(103) señaló la SCJPBA que la regla S et R no debe traducirse en un real menoscabo del derecho a cuestionar ante el Poder Judicial el acto administrativo pertinente, atendiendo a la capacidad económica de los reclamantes que debe ser alegada y probada en el juicio. Inclusive, la SCJPBA decidió suspender su exigibilidad de la deuda motivo de controversia, reemplazándola por una fianza a cargo del actor en virtud del art. 22 del cód. Varela, teniendo en cuenta la extraordinaria magnitud de la obligación impositiva liquidada, que hacía verosímil la alegación de la empresa de que el pago le causaría un perjuicio económico irreparable(104). No obstante, la SCJPBA entendió que no configura un impedimento válido para configurar una excepción al S et R, el estado de concurso preventivo en que se encuentre el particular(105) ni la simple certificación extendida por un contador público nacional en la que se da cuenta de que el actor no posee fondos suficientes como para hacer frente a la exigencia(106).

La recepción del solve et repete en el nuevo CCA Bonaerense

La nueva legislación procesal administrativa de la Provincia de Buenos Aires (la ley 12.008 [EDLA, 1997-B-1198](107), modificada por la ley 12.310 [EDLA, 1999-32-31])(108) tuvo muy en cuenta la evolución del derecho administrativo producida en estos casi cien años de vigencia del Código Várela y en materia tributaria mantiene el requisito del pago previo para los reclamos que ataquen determinaciones impositivas, pero establece una trascendente excepción a esta regla, a fin de mantener, como eje rector del ordenamiento, el principio de tutela judicial efectiva. Concretamente, el art. 19 dice:

Art. 19: Pago previo en materia tributaria.

1. Será obligatorio el pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar suma de dinero.

2. Antes de correr traslado de la demanda, el juez del Trámite verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión.

3. El pago previo no será exigible cuando:

a) Su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia.

b) Se deduzca una pretensión meramente declarativa. En este supuesto, la autoridad provincial o municipal tendrá derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio.

El nuevo CCA fue sancionado con ligeras modificaciones a través de ley 12.008(109), sobre la base del anteproyecto elaborado por la comisión de juristas creada por decreto del Poder Ejecutivo bonaerense 1150/96 integrada por los Dres. Osvaldo M. Bezzi, Enrique Bissio, Juan Carlos Cassagne, Rubén Miguel Citara, Julio R. Comadira, María del Carmen Falbo, Beltrán Gambier, Miguel A. Marafuschi, Ricardo Miguel Ortiz, Pablo Esteban Perrino, Daniel Fernando Soria y Manuel S. Güemes. Como Secretaria se desempeñó la Dra. Sonia Herrera(110).

En la Exposición de Motivos del Proyecto del CCA elevado al Parlamento por el Poder Ejecutivo Provincial, con relación al pago previo de los tributos, el Gobernador dijo: "En el art. 19 el proyecto acoge el principio solve et repete, sólo en materia tributaria, no ya en relación con toda liquidación de cuentas, como determina el art. 30 del cód. Varela. La exigencia procede respecto de las sumas determinadas por la administración tributaria con exclusión de las penalidades. Con una concepción funcional de los requisitos procesales, el proyecto autoriza a subsanar el incumplimiento de este requisito, habilitándose al tribunal a intimar al demandante el pago de la suma determinada, dentro de los 10 días, más aún, también 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".

13.a) Análisis del art. 19 del CCA. Recepción de la jurisprudencia de la SCJPBA

Seguidamente expondremos cuáles fueron las innovaciones del nuevo CCA en esta materia que receptaron las pautas establecidas por la jurisprudencia de la SCJPA.

13.a.1) El inc. 1º) del art. 19 el nuevo CCA recepitó la jurisprudencia actualmente vigente que entiende al S et R como una "cuestión prejudicial", que debe efectivizarse antes de la interposición de la demanda, en concordancia con el art. 30 del cód. Varela que dispuso que "..., el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida"(111).

Como algo verdaderamente novedoso e inspirado en el principio antiformalista(112), el inc. 2º del art. 19 establece que "Antes de correr traslado de la demanda, el juez del Trámite verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión ...".

Por otro lado, el tributo debe ser exigible por el fisco, lo que supone la determinación tributaria realizada previamente por la autoridad de aplicación, una liquidación practicada por ella y debidamente notificada al contribuyente(113).

Respecto a la oportunidad en que funciona el requisito del pago previo, es necesario que el tiempo para realizar el pago del impuesto haya vencido, es decir que se halla producido la obligación de abonarlo.

Para el caso de los impuestos provinciales, como el inmobiliario, que se paga anualmente en una o varias cuotas y en las condiciones y términos que establece la autoridad de aplicación (arts. 129 y 134, CF), será suficiente el pago de la cuota vencida y se tendrá por cumplido el requisito establecido por el art. 19 del CCA.

13.a.2) Por su parte el inc. 3º punto a) establece que "El pago previo no será exigible cuando: a) Su imposición configurase el supuesto de denegación de justicia", recepitando la jurisprudencia ya reseñada tanto de la CSJN como de la SCJPBA que eximen su cumplimiento cuando los demandantes acrediten la imposibilidad concreta de su pago(114).

Se establece pues, la posibilidad de que los jueces del trámite, evaluando las circunstancias particulares de cada caso, puedan exceptuar el pago previo del impuesto adeudado.

Esta solución coincide con la opinión expresada por Bidart Campos quien al comentar el fallo "Microómnibus Barrancas de Belgrano, S.A. s/impugnación" dijo: "El tema se vincula con la vetusta regla del solve et repete. Respecto de todo sistema que condiciona el acceso a la justicia o la oblación de sumas pendientes de pago, entendemos que no cabe formular un criterio rígido; ese condicionamiento será o no lesivo del derecho a la jurisdicción cuando, conforme a las circunstancias de cada caso concreto y singular, la suma sometida a pago previo sea en su cuantía, desproporcionada o no a la capacidad del obligado y, por ende, configure o no un óbice al fácil acceso a la justicia"(115).

Será de mucha importancia para la efectiva protección de los derechos e intereses de los ciudadanos que los futuros tribunales establezcan una jurisprudencia flexible al interpretar la dispensa del S et R, estatuida en la nueva legislación procesal.

13.a.3) Por último, en el inciso b del punto 3 del art. 19 se establece que cuando el accionante persiga únicamente una pretensión meramente declarativa el requisito del S et R no será aplicable, dejando a salvo la posibilidad al fisco de iniciar las acciones tendientes al cobro de la deuda mediante el proceso de apremio(116).

13.b) Oportunidad para examinar el cumplimiento del requisito del S et R(117)

Dos son los momentos procesales por los cuales el órgano judicial puede verificar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la pretensión, uno de los cuales, como vimos es el S et R.

13.b.1. Control de oficio por el juez del Trámite

El primero de ellos acontece en la etapa preliminar del proceso. Una vez remitido el expediente y antes de dar traslado de la demanda el art. 31, inc. 2º del CCA dispone que el tribunal debe examinar si la pretensión reúne las condiciones de admisibilidad.

Este trámite inicial en el cual el juez del Trámite verifica de oficio los presupuestos de admisibilidad de la pretensión generalmente conocida bajo la denominación de "habilitación de la instancia", y cuya finalidad es evitar la sustanciación de procesos en los cuales, no se decidirá la cuestión de fondo, estaba reglado en el Código Varela (art. 36)(118).

En el orden nacional, en el que no existe un CCA, hasta el caso "Cohen"(119), el control de la habilitación de la instancia tramitó por vía incidental.

Habitualmente, interpuesta la demanda, requerida la remisión de las actuaciones administrativas por el tribunal y cumplida ella por la administración, el juez daba vista al procurador fiscal para su dictamen acerca de la competencia del tribunal y la habilitación de la instancia. Emitido el dictamen, si él era contrario a la habilitación, los tribunales conferían vista al actor. Evacuada ésta, el juez resolvía sobre la procedencia o improcedencia de aquélla, en decisión que, de resultar negativa, podía ser apelada, incluso por recurso extraordinario, mientras que, de ser favorable a la habilitación, determinaba el traslado de la demanda.

Este sistema de control de oficio por el juez o a instancia de los fiscales y en una etapa preliminar a la relación procesal varió en fallo de la CSJN recaído en el caso "Cohen".

Los argumentos de dicho caso fueron:

Desconocer o acordar derechos no debatidos en la causa es atentar contra las garantías de los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional, porque significa afectar el equilibrio procesal de las partes;

b) Viola el principio de separación de poderes la sustitución judicial de la voluntad administrativa implícita de renunciar a derechos patrimoniales irrenunciables, al asignar al silencio estatal un alcance que no surge de norma alguna;

En el caso, la defensa introducida de oficio por los jueces de la causa, al resolver la existencia de un acto consentido en sede administrativa y, en consecuencia, la improcedencia de reabrir los plazos fenecidos por medio de una denuncia de ilegitimidad, era renunciable por el Estado, motivo por el cual la decisión del tribunal de alzada implicó sustituir la actividad de las partes, especialmente la de la demandada, la que, al desestimar la pretensión del actor en sede administrativa, lo hizo sin invocar la extemporaneidad.

Sobre la base de los fundamentos precedentemente expuestos, la CSJN decidió que la denegación de la habilitación de la instancia sólo resultaba aceptable cuando el incumplimiento de los requisitos exigidos para la admisibilidad de la acción fuera planteado por la demandada dentro de los plazos y por la vía que a tal efecto dispusiera el ordenamiento procesal.

Sin embargo, en el caso "Gorordo"(120), la CSJN modificó la postura contraria a la revisión de oficio por el órgano judicial o a instancia de los fiscales del cumplimiento de los requisitos exigidos

para la admisión de la pretensión procesal administrativa con anterioridad a la traba de la litis.

En dicho caso, la Cámara, al confirmar el pronunciamiento de la instancia anterior, declaró no habilitada la instancia judicial por haber sido interpuesta la demanda una vez vencido el plazo de caducidad del art. 25 de la ley 19.549 [ED, 42-917]. Al conocer del recurso extraordinario interpuesto por la actora, la CSJN expresó: "El examen de los recaudos, que condicionan la admisibilidad de la pretensión, puede ser efectuado no solo a requerimiento de la demandada sino también dada su naturaleza, en una etapa preliminar en la cual el juez puede desestimar oficiosamente la demanda (art. 337, cód. procesal civil y comercial de la Nación), sin que por ello se convierta en el intérprete de la voluntad implícita de una de las partes ni se altere el equilibrio procesal de los litigantes en desmedro de la parte contraria".

Sobre esa base más adelante concluyó que dada la condición de presupuesto procesal del plazo referido "el juez de primera instancia estaba facultado para examinar de oficio su cumplimiento y rechazar en caso contrario in limine la pretensión (art. 337, cód. procesal civil y comercial de la Nación), pues su falta requería la expresa denuncia de parte del demandado".

Como puede observarse la atribución conferida por el art. 31, inc. 1º a los TCA de juzgar de oficio la configuración de los presupuestos de admisibilidad concuerda pues, con la nueva línea jurisprudencial de la CSJN.

13.b.2) Al resolver las excepciones previas

La segunda oportunidad procesal para oponerse a los requisitos de admisibilidad de la demanda contenciosa administrativa es mediante la interposición de excepciones previas del art. 35 del CCA.

El CCA faculta al demandado a deducir, dentro de los primeros quince días del plazo para contestar la demanda, las excepciones de inadmisibilidad de la pretensión por no cumplir con los requisitos procesales en cuestión establecidos en los arts. 14, 15, 16, 17, 18 y 19 (art. 35, inc. i).

Con buen criterio y a diferencia del régimen anterior(121), no es viable el planteo de inadmisibilidad de la pretensión como defensa de fondo al contestar la demanda, lo cual sí es pertinente respecto de las excepciones de falta de legitimación (art. 35, inc. g.) y prescripción (art. 35, inc. h) tal como expresamente lo admite el inc. 2º del art. 35 del CCA.

Con tal restricción se tiende a evitar el dispendio de actividad jurisdiccional que se ocasionaría de sustanciarse íntegramente el pleito y advertirse al tiempo de dictar la sentencia definitiva que la pretensión no es admisible por haberse habilitado la instancia erróneamente.

La resolución del Tribunal que declara admisible la pretensión y dispone el traslado de la demanda a la contraparte no impide el posterior examen de los presupuestos procesales, toda vez que la demandada puede plantear su incumplimiento mediante el andarivel de las excepciones de previo y especial pronunciamiento. Transcurrida esta etapa, sin que aquella haya cuestionado la falta de alguno de los requisitos de los que depende la habilitación de la instancia, el órgano judicial debe decidir al tiempo de sentenciar sobre el fondo de la controversia sin poder volver a revisar la admisibilidad de la pretensión.

La CSJN, en numerosas ocasiones, ha dejado sin efecto en base a la doctrina de la arbitrariedad, sentencias pronunciadas por superiores tribunales de provincia en las que, no obstante no mediar petición o defensa de la parte demandada, se desestimaron por su improcedencia formal demandas contencioso administrativas(122).

Así ha resuelto la CSJN que "si el juicio fue sustanciado sin que la demandada opusiera excepción o como defensa a la falta de agotamiento de la vía administrativa (...) la resolución objeto de recurso desbarató una situación procesal ya consolidada al amparo de la preclusión, en desmedro del debido proceso de la recurrente, que vio clausurada la posibilidad de obtener una decisión sobre la cuestión de fondo"(123).

14

Modificación de las disposiciones

establecidas por el Código Fiscal

El Código Fiscal (t.o. 1996) estableció, a su vez, al referirse al régimen contencioso fiscal, que contra las resoluciones de la autoridad administrativa que determinen obligaciones tributarias el contribuyente podrá interponer en forma excluyente recurso de reconsideración, contra el Director Provincial de Rentas, o recurso de apelación, ante el Tribunal Fiscal (art. 91).

El efecto de estos recursos es suspensivo, por lo tanto, no es requisito para objetar la determinación impositiva ante la administración el pago previo del tributo(124).

El art. 93 del citado cuerpo legal, por su parte, dice que "la interposición de los recursos de reconsideración o de apelación, suspende la obligación de pago, pero no interrumpe el curso de los intereses previstos en el art. 75".

El derecho de recurrir contra las decisiones del Director Provincial de Rentas o del Tribunal Fiscal ante el Poder Judicial se ve limitado por el previo pago del tributo.

Así el art. 95 dice: "La resolución dictada por el Director Provincial de Rentas en los recursos de reconsideración quedará firme a los quince días de notificado, 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".

El art. 107 expresa: "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 la 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".

A la luz del nuevo Código Contencioso Administrativo, de reciente sanción, estas normas quedaron modificadas por la nueva legislación procesal (art. 19, CCA)

15

Solución adoptada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Con fecha 22 de junio de 1999, la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires promulgó la ley 189, sancionando de esta forma el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En su art. 9º, establece una forma innovadora de receptor el pago previo. Concretamente

expresa la norma; "Materia Impositiva: Cuando en 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".

Mediante esta disposición la invocación y prueba del *fumus bonis iuris*, requisito necesario para la procedencia de la medida cautelar está en cabeza de la administración tributaria.

Es ahora el Fisco quien tiene que demostrar la existencia de una fuerte probabilidad objetiva del derecho a imponer al contribuyente la deuda tributaria. El juez en ese caso puede ordenar el pago de esa suma de dinero.

Se suspendió la ejecutoriedad inmediata del acto de determinación tributaria, teniendo la necesidad el Fisco de alegar y probar el derecho que le asiste a cobrar la deuda impositiva formando parte de una cautelar específica innovadora del proceso contencioso administrativo en nuestro país.

Se protegió el derecho del contribuyente al acceso efectivo a la justicia.

16

Conclusiones

Coincidimos con la doctrina y jurisprudencia que consideró al S et R claramente violatorio del art. 18 de la CN y art. 8º, inc. 1º del Pacto de San José de Costa Rica (incorporada a nuestra CN por intermedio del art. 75, inc. 22) y art. 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

Dispone este último artículo que: "La provincia asegura la tutela judicial continua y efectiva, el acceso irrestricto a la justicia, la gratuidad de los trámites y la asistencia letrada a quienes carezcan de recursos suficientes y la inviolabilidad de la defensa de la persona y de los derechos en todo procedimiento administrativo o judicial...".

Con la elevación a rango constitucional, la reforma de la CP de 1994 produjo una transformación radical en el sistema que intentó asegurar para nosotros y futuras generaciones la tutela judicial continua y efectiva(125), pretendiéndose garantizar la justiciabilidad plena de la actuación de todos los poderes públicos en ejercicio de funciones administrativas sin ningún tipo de privilegios eximentes de control judicial.

Entendemos que en la Provincia de Buenos Aires el S et R es contrario al art. 15 de la CP (texto 1994)(126), puesto que constituye una exigencia que limita el acceso irrestricto a la justicia, premisa incuestionablemente establecida por la CSJN(127).

En Fallos, 310:854, la CSJN dijo: "...cabe también señalar que en la interpretación de las normas legislativas y reglamentarias debe evitarse que los particulares queden afuera de la protección jurisdiccional, en situación de indefensión; la falta de recaudos formales no puede utilizarse, hasta aniquilar los derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados"(128).

Esta es la consigna que debe guiar a los legisladores y jueces al "crear derecho": *in dubio pro habilitate instantiae*(129).

No obstante estar vigente el art. 15 de la CP la nueva legislación procesal administrativa bonaerense aunque recibió el S et R., intentó atemperar sus efectos adversos.

De este modo, el art. 19 del CCA, a pesar de reputarlo obligatorio antes de promover la demanda (adscribiendo a la tesis de la prejudicialidad del S et R) excluidas las penalidades, morigeró sus consecuencias sobre la base de la doctrina de la subsanación y del antiformalista.

Dispuso que antes de dar traslado de la demanda, el juez del Trámite "procederá" a intimar al demandante el pago de la suma determinada, dentro del plazo de diez (10) días (inc. 2º).

Estableció que el pago previo no será exigible cuando su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia (inc 3º). Ello deberá ser probado por el contribuyente de acuerdo a las constancias comprobadas de la causa, receptando así una antigua jurisprudencia de la CSJN y cuando se deduzca una pretensión meramente declarativa.

Reconocemos algunos avances del nuevo CCA al introducir disposiciones instrumentales que posibilitarán "aunque no en todos los casos" una tutela judicial más amplia que la existente hasta el presente.

Una solución distinta e innovadora fue la adoptada en el art. 9º del cód. contencioso administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que suspende la ejecutoriedad inmediata del impuesto dando nacimiento a una medida cautelar específica.

Es importante recordar que, al momento de la realización del presente trabajo, según lo establece nuestra SCJPBA, la ley aplicable a los procesos contenciosos administrativos en el territorio bonaerense sigue siendo el vetusto Código Varela.

Es por ello que las ideas respecto al S et R vertidas en estas páginas deben ser analizadas considerando que el nuevo CCA aún no tiene aplicación en la Provincia.

(1) Conf. CARRIÓ, GENARO R., Algunas palabras sobre las palabras de la ley, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 13 y sigtes. Al respecto dijo: "El lenguaje del derecho, esto es, el de las normas o reglas jurídicas, es lenguaje natural. Aquí la expresión lenguaje natural se opone a la expresión lenguajes formalizados. Estos últimos se caracterizan porque sus términos son absolutamente precisos y rigurosamente inequívocos". Afirmó también (pág 18 y sigts.) que "Los lenguajes naturales contienen palabras vagas. Con esto quiero referirme al siguiente fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parcelado, pero el uso de una palabra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa la inclusión de un hecho o un objeto concreto dentro del campo de acción de ella". Por su parte, GORDILLO, AGUSTÍN, Tratado de Derecho Administrativo, t. 1, págs. 1/10, Fundación de Derecho Administrativo, Bs. As., 1997, dijo: "...[l]a definición de las palabras 'acto administrativo', 'función administrativa', 'derecho administrativo' etc., será casi siempre una cuestión de libertad de estipulación: pero esto no significa que carezca de importancia ni que pueda hacerse demasiado arbitrariamente. Tiene importancia, porque según el uso que demos a la expresión, así deberemos aplicar luego todas las demás consecuencias jurídicas pertinentes: si no está bien claro qué entendemos por acto, contrato o reglamento administrativo, o en qué sentido empleamos las palabras, menos claro estará cualquier cosa que digamos sobre sus nulidades, vicios, extinción, etc. La claridad del concepto que se estipule es un prerrequisito de la claridad de todo lo que luego se exponga sobre el tema".

(2) Conf CARRIÓ, GENARO R., Notas sobre el derecho y lenguaje, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, Sección IV, pág 209 y sigtes.

(3) Ampliar: CARRIÓ, GENARO R., Notas sobre el derecho y lenguaje, Abeledo-Perrot, Bs. As.,

1994, pág. 22 y sigtes. Sostuvo que Sobre el llamado significado emotivo de las palabras. Una de las causas que hacen que la forma gramatical no sea una guía segura es que existen numerosas palabras que al margen o con independencia de lo que podríamos llamar su significado descriptivo, tienen la virtud, por decir así, de provocar sistemáticamente determinadas respuestas emotivas en la mayoría de los hombres;

(4) Actualmente derogado por la sanción del nuevo CCA, sancionado mediante Ley de la Provincia de Buenos Aires 12.008 (B.O. 3/11/97, EDLA, 1997-B-1198), modificada por ley 12.310 (B.O. 9/8/99, EDLA, 1999-B-771).

(5) Conf. LUIS V. VARELA, nota al art. 30 del Código Contentencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires. Ley Provincial 2961 de 1905.

(6) LINARES, JUAN FRANCISCO, Fundamentos de Derecho Administrativo, Astrea, Buenos Aires, 1975, pág. 170.

(7) LINARES, JUAN FRANCISCO, Caso administrativo no previsto, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 1976.

(8) Por valoración entendemos la utilización emotiva del lenguaje corriente.

(9) LINARES, JUAN FRANCISCO, Caso administrativo no previsto, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Bs. As., 1976.

(10) Para ampliar aconsejamos al lector ver CASSAGNE, JUAN CARLOS, Los principios generales del derecho en el derecho administrativo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992; DELGADO BARRIO, JAVIER y VIGO L. RODOLFO, Sobre los principios jurídicos, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998.

(11) En contra de nuestra posición LESCANO ZURRO, MARTINA, El solve et repete en el marco de la reforma constitucional de 1994, libro de ponencias del primer congreso nacional de derecho público; edición de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Santa Fe, 15, 16 y 17 de octubre de 1998, pág. 262 y sigtes.

(12) Conf. COCILOVO, ALEJANDRO, La regla solve et repete y el Pacto de San José de Costa Rica, libro de ponencias del primer congreso nacional de derecho público, edición de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Santa Fe, 15, 16 y 17 de octubre de 1998, pág. 258 y sigtes.

(13) Ver sobre Derecho Fiscal Romano: FERNANDEZ DE BUJAN, ANTONIO, Derecho Público Romano y recepción del derecho Romano en Europa, Civitas, Madrid, 1998. En relación al sistema Romano de tributación manifiesta; Los términos Romanos para designar el impuesto son: tributum- stipendium, por un lado, y verctigal, por otro (sin neta distinción entre sí). Tributum, al igual que stipendium, no es otra cosa que un impuesto establecido para atender los gastos derivados de las continuas guerras. Del tributo civile, es decir, sobre los ciudadanos romanos, debe distinguirse el tributo provincial, o sea, sobre las provincias. El primero surge como necesidad de la comunidad de recabar la cooperación de sus miembros en empresas bélicas. Es un impuesto que grava el patrimonio; no un mero impuesto sobre bienes raíces; algo más tolerable que el impuesto sobre la propia persona (tributum capitis, literalmente, tributo de la cabeza), de todo punto inconcebible por la comunidad ciudadana. Su fundamento se encuentra en el servicio personal al que se hallan obligados los ciudadanos en caso de guerra con un pueblo enemigo. La valoración del patrimonio de éstos se efectúa sobre la base del censo, institución básica de la sociedad romana, cuya creación se atribuye al rey Servio Tulio; Conf. GIULIANI FONROUGE, CARLOS, Acerca del solve et repete, LL, 82-616 que cita a TESORO Principi di diritto tributario (Macri, Bari, 1938, en nota); El solve et repete; assemblea del Centro Italiano di Studi per le Scidnze amministrative (Rivista Italiana di Diritto Finanziario, t. I, pág. 268).

(14) Conf. GIULIANI FONROUGE, CARLOS, Acerca del solve et repete, LL, 82-617 que cita a TESORO Principi di diritto tributario (Macri, Bari, 1938, en nota); El solve et repete; all; assemblea del Centro Italiano di Studi per le Scidnze amministrative (Rivista Italiana di Diritto Finanziario, t. I, pág. 268). Ver VILLEGAS, HÉCTOR B., Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Bs. As., Depalma, 1993. En relación al tema explica: Su origen se encuentra en el derecho romano, cuando en tiempos de la república, el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores, para obtener la declaración de ilegitimidad de la pignoris causa otorgada a los publicanos; Esta institución

se generalizó en la época del imperio.

(15) Queremos dejar aclarado que en el procedimiento clásico romano el actor, en cuestiones impositivas era el Estado que perseguía el cobro de la deuda.

(16) Conf. FERNÁNDEZ DE BUJAN, ANTONIO, Derecho Público Romano y recepción del derecho Romano en Europa, Civitas, Madrid, 1998, pág 209.

(17) JARACH, DINO, Constitucionalidad del principio Solve et Repete. La Información, t. XXXIX, pág. 179 y sigtes.

(18) Artículo transcrito por CARRILLO, PEDRO, La regla de solve et repete y la ejecutoriedad del acto administrativo; publicado en LL, 30-1090.

(19) JARACH, DINO, Constitucionalidad del principio "Solve et Repete". La Información, t. XXXIX, pág. 179 y sigte. En relación con la igualdad la Corte expresó que "resulta evidente la diferencia de tratamiento que de dicha regla derivan entre el contribuyente que no tiene medios suficientes para efectuar el pago, ni puede obtenerlos fácilmente con el recurso del crédito". "El acceso a la justicia está garantizado por el ordenamiento jurídico italiano en los arts. 24 y 113 de su Carta Magna. Interpretando estas normas la Corte dijo que las mismas consideraciones sirven para justificar también la invocación de las normas contenidas en los arts. 24 y 113 de la Constitución para reafirmar claramente el propósito de garantizar la igualdad de derecho y de hecho de todos los ciudadanos, en lo que se refiere a la posibilidad de pedir y obtener la tutela jurisdiccional tanto frente a otros particulares como frente al Estado y a los entes públicos menores".

(20) El art. 13 de la Constitución Italiana establecía que "Contra los actos de la administración pública se dará siempre la protección jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos ante cualesquiera órganos judiciales ordinarios y administrativos. Dicha protección jurisdiccional no podrá quedar excluida o limitada a medios determinados de impugnación o para determinadas categorías de actos".

(21) CHRISTENSEN, EDUARDO ALBERTO, El solve et repete (incidencia de la reforma constitucional), LL, 1996-B-1189.

(22) Dos años antes el Superior Tribunal de La República Oriental del Uruguay declaró la inconstitucionalidad del pago previo en materia tributaria.

(23) Conf. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, Curso de Derecho Administrativo, t. II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 202 quienes manifestaron que "Otro tema importante en materia de impugnación de las sanciones es la viciosa (...) práctica impuesta por leyes y reglamentos de todo orden [no ya por el art. 57.2.e), L.J., que se limita a aceptar lo que las leyes, y sólo ellas, dispongan] del solve et repete. Este principio tiene dos manifestaciones: la admisión puramente formal del recurso se condiciona, o bien al pago total de la multa cuya legalidad va a discutirse, o bien al depósito total (por ejemplo: art. 132.4 del Reglamento del Estatuto del vino del 23 de marzo de 1972) o parcial de su cuantía por el recurrente". En una edición anterior (3ª) del Curso de Derecho Administrativo, 1991, t. II, Civitas, pág. 599 in fine dijeron "...Esta regla (es), gravemente condicionante del acceso a la justicia y determinante en muchos casos de una auténtica y irremediable indefensión, incompatible con las más elementales exigencias de la Justicia".

(24) GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, El derecho a la tutela jurisdiccional, segunda edición, Civitas, Madrid 1984, pág. 62 y ss., 112 y ss.

(25) Conf. ORTIZ, MARÍA INÉS DEL C., El solve et repete y el Pacto de San José de Costa Rica. Análisis de su constitucionalidad desde la perspectiva del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, libro de ponencias del primer congreso nacional de derecho público, edición de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Santa Fe, 15, 16 y 17 de octubre de 1998, pág. 270 y sigtes.

(26) Conf. BADELL MADRID, RAFAEL, Profesor Universidad Central de Venezuela Universidad Católica, pág. web, <http://www.Badellgrau.com>

(27) Esta solución explicó ANA CRISTINA LOGAR en su trabajo Las medidas cautelares en el nuevo Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, LL, Bs. As. 1998-1179; es idéntica a la establecida en el derecho alemán en el cual los recursos

administrativos, por regla, suspenden los efectos de los actos administrativos, contrariamente al principio que prevalece en los sistemas inspirados en el contencioso francés. Sólo excepcionalmente, su interposición no paraliza la ejecución del acto recurrido, tal como lo dispone el parág. 80 del cód. procesal administrativo vigente desde 1960, que excluye de la suspensión a la materia de policía Federal. Este efecto suspensivo ha sido calificado por el Tribunal Federal Administrativo como un rasgo esencial de garantía jurídico-administrativa en la Ley Fundamental de Bonn, cuyo art. 19.4 establece que “cualquiera que sea lesionado en sus derechos por el poder público dispone de una vía de derecho ante los tribunales. Es así que el Tribunal Federal Constitucional alemán ha interpretado que esta vía de derecho ha de ser una protección efectiva, que lleva a suspender los efectos de los actos administrativos recurridos”.

(28) Conf. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Acerca del solve et repete*, LL, 82-617; JARACH, DINO, *Sul fondamento giurídico del solve et repete*, en *Rivista Di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1937, t., pág. 71; ALLORIO, *Diritto processuale tributario* (3º ed. “Utet”), Torino, 1955, pág. 118 en nota; ROTONDI, *Per alcuni aspetti del principio solve et repete*, en *Archivio Finanziario*, vol. II, pág. 214, en nota.

(29) Conf. Notas a la obra de PUGLIESE “Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario (trad. española, Fondo de Cultura Económica, México, 1939, pág. 21 citado por GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Acerca del solve et repete*, LL, 82-622.

(30) Recordemos que en Francia existen tradicionalmente dos órdenes de jurisdicciones. Por un lado, el orden judicial, que conoce de los litigios que oponen a los particulares entre sí y de los procedimientos penales; y el orden administrativo, que conoce de los litigios que oponen a los particulares a la administración pública. Conf. BENOIT, FRANCIS-PAUL, *El Derecho Administrativo Francés*, Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1977, pág 339 y sigtes., traducción al español de Rafael Gil Cremades.

(31) Conf. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero*, 2ª ed., t. II, pág. 787.

(32) Conf. GRAU, ARMANDO E., *Habilitación de instancia contenciosoadministrativa*, Platense, págs. 102 y 103.

(33) En la Provincia de Buenos Aires el art. 30 del cód. Varela (actualmente derogado) de 1905 estableció que: “Cuando la resolución Administrativa que motivare la demanda en su parte dispositiva, ordenare el pago de alguna suma de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida”. El art. 19 del nuevo CCA de la Provincia de Buenos Aires (que se estudiará más adelante) estableció que: (Pago previo en materia tributaria). 1. Será obligatorio el pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar suma de dinero. 2. Antes de correr traslado de la demanda, el tribunal verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibles las pretensiones. 3. El pago previo no será exigible cuando: a) Su imposición configurase el supuesto de denegación de justicia; b) Se deduzca una pretensión meramente declarativa. En este supuesto, la autoridad provincial o municipal tendrá derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio. En Catamarca su ley 2403 de 1971, en su art. 8º, dispuso “cuando la resolución administrativa que motivase la demanda, ordenase en su parte dispositiva el pago de alguna suma de dinero en concepto de impuestos y multas impositivas, el demandante no podrá promover la acción sin antes abonar la suma referida.”; con similar texto encontramos a las Provincias de Córdoba (ley 3897 de 1941, art. 9º) y La Rioja (ley 1005 de 1946 art. 10); Corrientes, en la ley 2943 de 1971 su art. 10 reza: “Para el ejercicio de las acciones o recursos que se interpongan contra decisiones derivadas del derecho tributario, será necesario el pago previo de la obligación, salvo si el plazo para su cumplimiento no estuviese vencido. En este último caso si no recayese resolución favorable al recurrente antes del fenecimiento del plazo dentro del cual deba pagarse la obligación, el interesado deberá hacerla efectiva, no obstante la substanciación del juicio el cual se considerara desistido si no se acreditase haber cumplido la obligación fiscal en término de diez días después del fenecimiento del plazo dentro del cual la obligación debía

cumplirse; en su art. 11 excluye el pago previo en los reclamos de accesorios a la obligación que motiva la acción. Tampoco exigen el pago previo en el caso de sumas debidas accesoriamente a título de multas o recargos por intereses las provincias de Santa Fe (ley 4106 de 1951, art. 8º), Neuquén (ley 1305 de 1981, art. 7º), Misiones (ley 52 de 1960, art. 7º), Mendoza (ley 3918 de 1973, art. 10).

(34) Conf. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., Acerca del solve et repete, LL, 82-616.

(35) Ver CARRILLO, PEDRO, La regla del solve et repete y la ejecutoriedad del acto administrativo; ED, 39-1090 y sigtes.

(36) Conf. VILLEGAS, HÉCTOR B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Depalma, Bs. As, 1993. Caps. 1, 2 y 3.

(37) Pertenecen a esta corriente doctrinaria Ver ARGAÑARÁS, MANUEL J., Tratado de lo Contenciosoadministrativo, TEA, pág. 126; ANDREOZZI, MANUEL, La materia contenciosoadministrativa, TEA, pág. 278; DE JUANO, MANUEL, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, 2ª ed., t. I, pág. 446; y autores citados por GRAU ARMANDO, E. Habilidad de la instancia contenciosoadministrativa, Editora Platense, en pág. 101/102; GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., Acerca del solve et repete, LL, 82-616. Esta teoría, de fundamento esencialmente político, establece que el desenvolvimiento de la actividad estatal no puede ser perturbado por oposiciones a las determinaciones de impuestos, que dilaten la percepción de los ingresos públicos al fisco.

(38) Ver en muchísimas otras las causas B-53829, B-54772 y B-55283.

(39) Esta teoría fue expuesta principalmente por LUDOVICO MORTARA (conf. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., Derecho Financiero, Bs. As., Depalma).

(40) Ampliar en JARACH, DINO, El hecho imponible, Bs. As., 1971.

(41) Otros autores consideran además de estos dos caracteres, la estabilidad y la impugnabilidad de los actos administrativos regulares. Ver GORDILLO, AGUSTÍN, Tratado de derecho administrativo, t. III; El acto administrativo; Macchi, Buenos Aires, 1979.

(42) En ese mismo sentido GIANNINI, ACHILLE DONATO, (Riv. di Diritto Pubblico e della Pubblica Amministrazione in Italia, año 1936, t. 1, pág. 349) manifestó que el procedimiento de fijación del tributo en cada caso termina con una manifestación de voluntad de la autoridad administrativa, que establece en una cifra la deuda del contribuyente. Esta manifestación de voluntad, que emana de la Administración pública, en el ejercicio de una actividad administrativa, tiene el carácter jurídico de un acto administrativo, más específicamente de una decisión administrativa, en cuanto su contenido consiste, no ya en la imposición de una nueva obligación que al mismo incumbe según la ley y en relación a la situación cierta de hecho. De allí que el acto de fijación del tributo, al igual de cualquier otro acto administrativo, le asiste una presunción de legitimidad y es, por lo mismo ejecutorio. El contribuyente, por esto, está obligado a cumplir, aún en el caso de que no corresponda a la real situación de hecho y de derecho; (pág. 351).

(43) En relación a la ejecutoriedad de los actos administrativos la doctrina clásica considera que la ejecutoriedad implica que el acto debe cumplirse y que la administración puede ejecutarlo mediante el uso de la coerción. A su vez la ejecutoriedad puede dividirse en propia e impropia. Nos hallamos frente a la ejecutoriedad propia cuando la administración posee los medios de coerción para ejecutar ella misma el acto administrativo y ante la ejecutoriedad impropia cuando para ejecutar la decisión administrativa se debe recurrir al auxilio de la justicia. Para la utilización de los medios coercitivos por la administración es necesario que un texto legal o el ordenamiento jurídico la autorice en forma implícita y razonable. Este es el fundamento jurídico del principio de ejecutoriedad. (Conf GORDILLO, AGUSTÍN, Tratado de derecho administrativo, Macchi, Buenos Aires, 1979, pág V-30). Existe otro sustento de carácter político para explicar este precepto de derecho público; es la necesidad de dar satisfacción a los intereses generales de la Nación sin sufrir el perjuicio que acarrea suspender la ejecución del acto ante las pretensiones de los particulares (Conf. DIEZ, MANUEL MARÍA, Manual de derecho administrativo, Plus Ultra. Buenos Aires. 1991, t. I, pág. 208 y sigts.). Esta facultad que el ordenamiento jurídico le otorga a la administración en determinados casos atañe directamente al efectivo ejercicio de los derechos garantizados por la Constitución Nacional como lo expresa GORDILLO, AGUSTÍN Tratado de

derecho administrativo, Macchi, Buenos Aires, 1979, pág. V-33) al analizar las implicancias políticas del principio de ejecutoriedad; No nos hallamos en este punto ante una mera discusión académica o terminológica: estamos delineando uno de los puntos fundamentales del régimen político administrativo; por ello señala ORTIZ que La ejecución forzosa es el medio de resolver por la fuerza un conflicto entre administración y administrados, anticipando la labor del juez. Esto pone en juego, en su punto crítico, el dilema y la confrontación entre autoridad y libertad; VEDEL llega incluso a afirmar que es propio de toda sociedad civilizada que tales ataques a los derechos de los particulares no puedan ser realizados sino bajo el control y la autoridad del juez;

(44) D’ALESSIO FRANCESCO, Istituzioni di diritto amministrativo italiano, Turín, 1934, t. II, pág. 1999.

(45) Conf. HAURIOU, MAURICE, Précis de droit administratif et droit public, 11ª ed., año 1927, pág. 350. Por su parte CARRILLO, PEDRO, La regla de solve et repete y la ejecutoriedad del acto administrativo –Doctrina y Jurisprudencia–), LL, 39-1092 quien manifestó que “Son créditos que gozan del privilegio de la ejecutoriedad como los demás actos administrativos. En esta materia ese privilegio se formula bajo la regla de solve et repete.

(46) Ver la causa B-55927.

(47) Conf. MORTARA, LUDOVICO, Commentario del codice e delle leggi di procedura civile, 4ª ed., Milán, t. I, pág. 331, párr. 332. Y agregó: “que tal disposición legislativa fue aconsejada por las imperiosas necesidades del erario, de la necesidad de proveer para que no falten en las cajas del Estado los fondos necesarios para cumplir con los servicios públicos, MORTARA dice que maravilla que no hayan sido discutidas las consistencias de tales razones, y en vez se hayan ido repitiendo tantas veces, cerca de cuarenta años, sin un examen crítico”.

(48) BORSI, HUMBERTO, La giustizia amministrativa, Padua, 1930, pág. 27.

(49) D’ALESSIO, FRANCESCO, Istituzioni di diritto amministrativo italiano, Turín, 1934, t. II, pág. 1999. Agregó este autor que “se tienen pues dos efectos: el primero es el derribamiento de la oposición procesal en el sentido de que la administración provee a la ejecución sin que se haya dictado condena; el segundo efecto es que el contribuyente no puede iniciar su acción si no prueba haber pagado”. De ese mismo modo se ha pronunciado ZANOBINI, GUIDO, Corso di diritto amministrativo, 2ª ed., Giuffrè, Milano, 1939, vol. 1º, parte general, pág. 324.

(50) HAURIOU, MAURICE, Précis de droit administratif et droit public, 11ª ed., año 1927, pág. 350.

(51) CARRILLO, PEDRO, La regla del solve et repete y la ejecutoriedad del acto administrativo, LL, 39-1191.

(52) CHIOVENDA, JOSÉ, Principios de derecho procesal civil, trad. de la 3ª edición italiana de José Casais y Santaló, t. 2, pág. 59.

(53) Conf. COMADIRA, JULIO RODOLFO, El caso Gorordo: nueva jurisprudencia de la Corte Suprema en materia de habilitación de la instancia y revisión judicial de la denuncia de ilegitimidad, ED, 181-960 y sigtes.

(54) Comparten este criterio un sector de la doctrina italiana. Autores como ROTONDI, Per alcuni aspetti del principio solve et repete, en Archivio Finanziario, vol. II, pág. 469; SALERNI, Contributo alla teoria del solve et repete in base allo stato della legislazione e della giurisprudenza anche sotto il riflesso costituzionale, en “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze”, 1951, t. I, en nota N° 11, MICHELI, “Solve et repete” e “prova prima facie”, en “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze”, 1950, t. II, pág. 39 y ALLORIO, Diritto processuale tributario (3ª ed, “Utet”, Torino, pág. 118), Torino, pág. 119; Los autores precedentes están citados en las notas 24 a 28 del trabajo de GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., Acerca del solve et repete, LL, 82-619.

(55) Conf. GRIZIOTT, citado por GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., Acerca del solve et repete, LL, 82-616.

(56) CHRISTENSEN, EDUARDO ALBERTO, El “solve et repete” (incidencia de la reforma constitucional), LL, 1996-B-1190.

(57) CHRISTENSEN, EDUARDO ALBERTO, El “solve et repete” (incidencia de la

reforma constitucional), LL, 1996-B-1190. En ese sentido afirmó este fundamento como podemos apreciar, tiene un tinte político financiero, y no jurídico; por lo que nada tiene que ver la presunción de legitimidad, ni la ejecutoriedad del acto administrativo. Es una elección política financiera que efectúa el Estado, lo que explica que no sea una regla receptada por todas las legislaciones. Si su fundamento fueran las características del acto administrativo, lo exigirían todos los países, pero como expresa Giuliani Fonrouge, ello no ocurre (la cursiva le pertenece al autor).

(58) Recordamos que la ley 12.591 (B.O. 20/IX/939) titulada, Represión de la especulación. Precios máximos para artículos de primera necesidad, en su art. 9º dice: Toda infracción a los precios máximos que fije el PE a los productos o mercaderías, o todo acto que comporte destruirlos o alterarlos, ya sea acaparando, restringiendo, ocultando, negándose a transportar o vender, y cualquier otro hecho que concurra a producir una elevación artificiosa de aquellos precios, será reprimido con multa de \$ 200 a \$ 100.000 m/n. la que será aplicada por el PE con apelación al sólo efecto devolutivo, por ante el juez que corresponda. En caso de reincidencia se cobrará multa en los términos del apartado anterior y se aplicará además pena de prisión de un mes a seis meses por el procedimiento ordinario del juicio criminal;

(59) El mismo criterio ha sido establecido en Fallos, 247:181 rotulado Nofal Hnos. s/infracción ley 12.830;. La CSJN ha dicho que: A los efectos de la procedencia del recurso extraordinario se destacó la necesidad de aportar elementos de juicio o fundamentos que permitan admitir la razonabilidad del agravio con base constitucional, de modo tal que ellos puedan constituir índices reveladores de la capacidad económica o estado patrimonial del apelante. Se reafirmó, la tesis de la insuficiencia de las manifestaciones en abstracto del apelante acerca de la imposibilidad del pago;

(60) En relación al breve plazo de cinco días para recurrir dijo la Cámara que: [q]uizás el apremio del tiempo en que el recurso debe ser interpuesto pudiera contribuir a menoscabar el derecho a la libre defensa, pero no basta la invocación de la circunstancia por el afectado para probarlo, y en autos no obra ningún elemento corroborante;

(61) Previo al fallo de la CSJN se pronunció, en su dictamen, el Procurador General, Ramón Lescano, el 12 de febrero de 1959 diciendo que: En cuanto al fondo del asunto, esa Corte ha resuelto, en caso análogo al presente, que no era inconstitucional la exigencia previa del depósito de la multa establecido por el art. 128 de la ley 4687 para recurrir contra resoluciones del ex Departamento Nacional de Higiene (Fallos, 162:363);. Agregó finalmente que: [r]esultando también equiparables las causas decididas por V. E. en Fallos, 155:96; 195:22 y 201:95, y no tratándose en el sub iudice de una sanción cuantiosa, circunstancia que esa Corte tuvo en cuenta para resolver en distinto sentido el caso de Fallos, 198:463, pienso que corresponde desestimar la tacha de inconstitucional materia del recurso;

(62) Frente a la invocación concreta del último de los precedentes mencionados, la CSJN se vio obligada a aclarar su doctrina de Fallos, 198:463 y a fijar sus alcances.

(63) De la misma manera que la sentencia reseñada precedentemente se había pronunciado un año antes, la CSJN el 8 de mayo de 1959, en autos: Recurso de hecho deducido por el Fiscal de la Cámara de Apelaciones de Mendoza en la causa García, María Guerrero de e hijos S.R.L. s/interpone recurso contencioso administrativo; añadiendo que: la doctrina enunciada es igualmente de aplicación en los supuestos en que las constancias de autos no permitan descartar, por caprichosa, la dificultad alegada para la satisfacción inmediata de la multa impuesta;

(64) Fallo publicado en ED, 137-314/315. Concomitantemente con la transcripción del fallo, la publicación contiene un comentario del Dr. BIDART CAMPOS, GERMÁN J., El Pacto de San José de Costa Rica y el acceso fácil a la Justicia, quien distingue dos pasos. Con la claridad que lo caracteriza dice: [e]l primer paso de la sentencia se dirige a conferir operatividad a la norma postulada por el agraviado. Dice en el consid. 4º que ella no necesita de ley interna para su aplicación. Está muy bien, y responde a la interpretación personal que nos manejamos en el tema (ver nuestro Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino. t. III: Los Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos y la Constitución; Ediar, 1989, pág. 125, apartado VIII);. El segundo paso difiere. Una cosa es que la norma internacional, que no

precisa de otra interna para operar, juegue directa y automática por sí misma (es self executing), y otra cosa distinta es verificar si supeditar el acceso a un tribunal al pago de la suma adeudada burla siempre el derecho a la jurisdicción tal como aquella norma lo describe⁸²²¹;. Continúa:

⁸²²⁰;El tema se vincula con la vetusta regla del solve et repete ... Respecto de todo sistema que condiciona el acceso a la justicia a la oblación de sumas pendientes de pago, entendemos que no cabe formular un criterio rígido; ese condicionamiento será lesivo o no lesivo del derecho a la jurisdicción cuando, conforme a las circunstancias de cada caso concreto y singular, la suma sometida a pago previo sea, por su cuantía desproporcionada o no a la capacidad del obligado y, por ende, configure óbice al fácil acceso a la justicia⁸²²¹; ... ⁸²²⁰;El Pacto no suprime directamente en virtud de su art. 8º, 1º, la exigencia de que se condicione el acceso a la justicia al pago previo de una suma presuntamente adeudada. Quedará infringido sólo cuando, según las circunstancias de cada caso, aquella exigencia tipifique un real y verdadero impedimento u obstáculo para promover una acción o un recurso judicial. La generalización, entonces, queda bien descartada por la Corte. Tal su doctrina...⁸²²¹;

(65) CSJN-DT, LI-A-1058, sentencia del 11-9-90, ⁸²²⁰;DINTEL, S.A.⁸²²¹;

(66) CNFed. Contencioso administrativo, sala IV, abril 18-1985, causa ⁸²²⁰;Telesud, S.A.⁸²²¹;, LL, 1987-A-323.

(67) Es importante destacar que luego del citado fallo ⁸²²⁰;Telesud, S.A.⁸²²¹;, la Sala IV en lo Contencioso Administrativo (Conf. CNCA, sentencia del 25-11-86, LL, 1988-C-4 y sig, autos caratulados ⁸²²⁰;Establecimientos Textiles San Andrés, S.A. c. Gobierno Nacional - D.G.I.⁸²²¹;) y, no volvió a mantener el criterio, de que el Pacto de San José de Costa Rica había derogado el S et R; todo lo contrario lo varió en sentido opuesto. En un decisorio de la misma sala, dictado un año después, sostuvo que el Tribunal Fiscal de la Nación satisfacía ⁸²²⁰;las exigencias del art. 8º ... inc. 1º del Pacto de San José de Costa Rica ... el Tribunal Fiscal tendió a salvar el requisito impuesto desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia, referido al pago previo del requerimiento tributario, como condición habilitante del conocimiento de una causa por un tribunal de justicia, permitiendo la intervención de un organismo jurisdiccional dentro del apartado de la administración que ofrezca las garantías de independencia e imparcialidad. El principio del ⁸²²⁰;solve et repete⁸²²¹; sigue rigiendo en materia tributaria ante los estrados judiciales, no pudiendo tener acogida la demanda en que el litigio se trabe y resuelva como acto previo al cumplimiento de la obligación que se discute. Similar criterio tiene la Corte Suprema de Santa Fe quien en un fallo dictado el 1/9/94, expresó que el Pacto de San José de Costa Rica no ha derogado en nuestro ordenamiento la regla solve et repete (⁸²²⁰;Dagatti, José F. c. Provincia de Santa Fe⁸²²¹;, CS, sentencia del 1/9/94, PET N° 82, 31/3/95, pág.11.

(68) Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., sala IV, 13/8/99, rotulado ⁸²²⁰;Prácticos Río de la Plata Caja de Crédito y otros c. Banco Central de la República Argentina⁸²²¹;, publicado en Jurisprudencia Argentina, Suplemento del 15 de diciembre de 1999, pág. 41.

(69) Independientemente de estar en total acuerdo con la tesis de la inconstitucionalidad del efecto devolutivo del recurso de apelación, no coincidimos con el fallo citado con el criterio que sostiene la naturaleza penal de las sanciones disciplinarias en sede administrativa. Entendemos que no es de la esencia de las sanciones disciplinarias que se apliquen las reglas del derecho penal, ya que éstas no participan de las medidas represivas del Código Penal, ni importan el ejercicio de la jurisdicción criminal propiamente dicha, ni del poder ordinario de imponer penas. En este sentido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, 19-2-98, sala II, ⁸²²⁰;Banco Alas Cooperativo Limitado (en liquidación) y otros c. Banco Central de la República Argentina. Resol. 154/94⁸²²¹; expresó que ⁸²²⁰;el ejercicio de la potestad sancionadora es administración y el de la potestad criminal es justicia (JIMÉNZ DE ASÚA, Tratado de Derecho Penal, t. I, pág. 39, párr. 11, conf. fallo citado) debiendo puntualizarse que aquella no tiene el rigor ni la inflexibilidad de las normas del derecho penal sustantivo... ⁸²²⁰;y que ⁸²²⁰;las correcciones disciplinarias no importan el ejercicio de la jurisdicción criminal propiamente dicha, ni del poder ordinario de imponer penas, y que por ende no es de su esencia que se apliquen las reglas del derecho penal, ni se requiere el dolo, ya que las sanciones se fundan en la mera culpa por acción u omisión⁸²²¹; (sala III, ⁸²²⁰;Bunge Guerrico⁸²²¹; y Banco Seerano Coop.

Ltdo. del 3/5/84 y 15/10/96, respectivamente, citado en el fallo). También afirmó que la faz sancionadora del Derecho Administrativo no se encuentra regida por los principios que informan estrictamente al Derecho Penal, concluyendo que "...el procedimiento administrativo disciplinario y el proceso penal son diferentes por su génesis, sus fines y sus sanciones..." (sic. fallo citado en nota N° 6, consid. 6°, h). En ese mismo sentido expresó GAONE, RENÉ MARIO, El poder disciplinario de la administración pública; (algunos aspectos controvertidos en la doctrina nacional), en Obra colectiva en Homenaje a MIGUEL S. MARIENHOFF, Abeledo-Perrot, pág. 1026) que "... se concluye que la naturaleza jurídica del poder disciplinario, es administrativa, porque tal es la del deber cuyo incumplimiento determina su ejercicio; dicho deber no es otro que el de colaborar para la eficiencia, orden y decoro de la organización de la Administración Pública; su naturaleza es, pues, incuestionablemente administrativa y, por ende, la sanción imputada a su incumplimiento no es de carácter penal, sino administrativa. El citado autor sintetiza, a mi juicio acertadamente las diferencias más significativas entre uno y otro régimen. Ellas son: a) Por razón del principio de legalidad y reserva, rige una tipicidad absoluta en relación al poder punitivo penal, lo que torna inaplicable la interpretación analógica; en el ámbito del poder disciplinario, la tipicidad es relativa o nula y, consiguientemente, válida la interpretación analógica; b) El poder punitivo penal está estrictamente sujeto al principio de legalidad, en consecuencia, la configuración de una infracción penal, por leve que sea, es de exclusiva y excluyente competencia del órgano legislativo. Tal es el alcance contenido en el art. 18 de la CN. Este principio no rige respecto del poder disciplinario, cuyos incumplimientos no están reservados, para su tipificación, al órgano legislativo; c) Por razón del principio nullum crimen, nulla poena sine lege previa (principio de legalidad) regula el poder punitivo penal; en consecuencia, éste no puede si no existe una ley que especifique el acto u omisión punible. Nada de eso acontece respecto al poder disciplinario, el cual puede ejercerse aún en ausencia de norma que tipifique la conducta como falta o que especifique las sanciones correspondientes (aplicación v.gr. incumplimiento de las pautas de conductas establecidas por el art. 59 de un buen hombre de negocios; por ejemplo); d) el poder punitivo penal se funda en la sujeción general que todos los habitantes del territorio de un Estado tienen respecto de éste; el poder disciplinario, en cambio, se fundamenta en la particular sujeción a la organización administrativa. La primera, es de subordinación genérica y de naturaleza política y la segunda, es una sujeción particular, de carácter administrativo (doctrina de la sujeción especial); e) Por su naturaleza; participación del poder político o imperium; el poder punitivo es monopolizado por el Estado y su ejercicio, integra una de las funciones esenciales del mismo, la jurisdiccional. El poder disciplinario, por el contrario, no es privativo de la comunidad política, sino común a toda organización, sea ésta privada o pública estatal; f) El bien jurídico tutelado por el poder punitivo penal, viene dado por los derechos naturales y sociales de la persona; la segunda de los mismos integra el bien común, fin específico del Estado. En cambio, el bien jurídico tutelado por el poder disciplinario de la administración pública es el buen orden y decoro de su propia organización, la seguridad de la misma, no integra el bien común, sino que sólo reviste la calidad de un medio necesario en orden a esa finalidad configurativa de la comunidad política; g) En principio; con la sola excepción de las acciones privadas; el ejercicio del poder punitivo penal es obligatorio; el del poder disciplinario es facultativo; h) El aspecto subjetivo de la infracción es determinante de especies en el ilícito penal, en cambio, es irrelevante respecto de las infracciones disciplinarias; i) El ejercicio del poder disciplinario compete a la administración pública por sí y ante sí; en cambio, el poder punitivo penal sólo corresponde en forma exclusiva y originaria al órgano judicial.

(70) La ley 23.054 fue publicada en el B.O. 27/3/84.

(71) Esta es una interpretación, con la cual coincidimos. En ese sentido, sostiene SAGÜÉS en su trabajo Mecanismos de incorporación de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos al Derecho Interno, pág. 413 (Trabajo publicado en la recopilación de artículos de la Revista JA, en su 80 aniversario, 1918-1998) que una de las posturas respecto de los tratados, una vez sancionada la Constitución Nacional es la Jerarquía Supranacional del Tratado. Dice al respecto que { "...[e]n esta hipótesis el instrumento internacional posee un status jurídico privilegiado: está por sobre cualquier regla de derecho interno, incluso por encima de la propia Constitución local.

Dicho de otro modo, debe regir a pesar de que se oponga a algún precepto de la Constitución. Indirectamente, ello significa que el tratado sobre derechos humanos puede reformar a la Constitución. En tal sentido, el art. 46 de la Constitución de Guatemala de 1985 dispuso, bajo el título de Preeminencia del Derecho internacional, lo siguiente: Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala tienen preeminencia sobre el derecho interno. La cláusula, dentro del concepto de derecho interno, no exceptúa siquiera a la misma Constitución, razón por la que, interpreta según su letra, ésta queda pospuesta frente al tratado o convención internacional concerniente a derechos humanos. Sin embargo, explicó SAGÜÉS que la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en el amparo promovido por el Partido Institucional Democrático y otros, expediente 280-90, decidió el 19 de octubre de 1990 que el art. 46 de la Constitución no debía interpretarse como que un tratado sobre derechos humanos pudiese prevalecer sobre la Constitución, ya que si así ocurriera, ese tratado, de colisionar con la Constitución, podría reformarla, cosa que entra en colisión con el carácter rígido del texto constitucional y con su superioridad normativa. Además, señaló que las autoridades guatemaltecas ejercen sus funciones dentro del marco de la Constitución, a la que juraron acatar. En definitiva, se sostuvo que la regla constitucional, en cuanto declara al tratado sobre derechos humanos prevaleciente sobre las normas del derecho interno, no incluye en ese derecho interno a la Constitución. Conf. Corte Constitucional, La defensa del orden constitucional, Guatemala s/d, ps. 36/8. La tesis de la Corte se repite en su Opinión consultiva del 18 de mayo de 1995, en el expediente 199-95 (Corte Constitucional, Opinión consultiva relativa al convenio 169 de la Organización Internacional del Trabajo sobre pueblos indígenas y tribales en países independientes, Guatemala, 1995, pág. 20). Concluyó SAGÜÉS, {e}n rigor de verdad, en estos veredictos la Corte de Constitucionalidad en Guatemala ha realizado una interpretación mutativa por sustracción (vale decir, reductora del documento constitucional: ver nuestro trabajo El concepto de legitimidad de la interpretación constitucional mutativa, en ED, 88-869), en cuanto al art. 46 de la Constitución de 1985, ya que éste es muy claro al subordinar todo el ordenamiento jurídico local (derecho interno), incluyendo pues a la Constitución, respecto de los tratados internacionales en materia de derechos humanos. Tal subordinación puede significar, efectivamente, que por vía de un tratado de derechos humanos se llegue a reformar a la Constitución, si el tratado colisionan con ésta. Pero tal es, precisamente, el aporte sustancial que proporciona dicho art. 46, en la promoción y defensa de los derechos humanos. Por lo demás, ha sido el propio constituyente guatemalteco el que así lo dispuso: ejerciendo su poder soberano, se ha autolimitado en aras de la custodia de los derechos humanos. Y los jueces guatemaltecos debieron haberse sometido a tal directriz del constituyente.

(72) ED, 137-314/315 y LL, 1991-B-22.

(73) Dijo CHRISTENSEN al respecto (cit. por EDUARDO ALBERTO, El solve et repete - incidencia de la reforma constitucional), LL, 1996-B-1190) que pensar lo contrario no sería atinado porque nuestro ordenamiento jurídico reconoce a las personas jurídicas como sujetos de derechos y obligaciones.

(74) Ver la transcripción del fallo Luis A. Zaiden y Alfredo O. Canevari Sociedad de Hecho c. Provincia de Buenos Aires s/D.C.A. (causa B-53.829) resuelto el 3 de diciembre de 1991 en la síntesis de los fallos de la SCJPBA. Asimismo esta misma posición fue expuesta en las causas B-52.003, Transporte Automotores La Estrella, sent. 11/12/90; conc. causa B-50.080, Hinckelman Villegas, res. 21/8/90; B-53.864. Transportes Automotores Chevallier, S.A. Res. 29/10/91; B-53.771, res. 15/12/92, entre otras.

(75) Ekmekdjian, Miguel A. c. Sofovich, Gerardo y otros, CSJN-Fallos, 315: 1495 y JA, 1992-III-199. Como antecedente del caso, se trataba de una acción de amparo por la cual se discutía la operatividad en la Argentina del derecho de réplica enunciado en el Pacto de San José de Costa Rica, entonces vigente en el país en virtud de la ley 23.054. La Corte consideró que en virtud de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (aprobada por la Argentina por la ley 19.865), y por los principios internacionales del pacta sunt servanda y de bona fide, la Argentina estaba obligada a cumplir lealmente con los tratados que hubiese suscripto, aprobado y

ratificado, y que solamente podía eximirse de obecerlos en los raros supuestos contemplados por los arts. 27 y 46 de la aludida Convención de Viena (que no se perfilaba en la causa).

(76) Ekmekdjian, Miguel A. c. Sofovich, Gerardo y otros, CSJN, Fallos, 315:1495 y JA, 1992-III-199, sentencia del 7/7/92. Similar criterio tuvo en el pronunciamiento ya citado Microómnibus Barrancas de Belgrano, S.A. s/ impugnación; en el cual la CS estableció que del texto del art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana, transcrito en el consid. 2º del presente, aparece claramente que aquella norma, al igual que los arts. 7º, inc. 5º y 8º, inc. 2º, letra h) de la citada Convención; ver, al respecto, los mencionados casos Firmenich; y Jáuregui; respectivamente; no requiere de una reglamentación interna ulterior para ser aplicado a las controversias judiciales;

(77) Recordamos que fue aprobada por la ley 19.865 y ratificada por el Poder Ejecutivo Nacional el 5-12-72 y en vigor desde el 27-1-80.

(78) CSJN, Fibraca Constructora, S.C.A. c. Comisión Mixta de Salto Grande; JA, 1993-IV-471, sentencia del 7-7-93.

(79) VILLEGAS, HÉCTOR B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5ª ed., Depalma, 1994, pág. 463.

(80) OTERO, RAÚL JORGE, Incrementos en las contribuciones municipales sobre inmuebles, D.F., T. XI, pág. 209.

(81) AGUILAR CARAVIA, OSCAR W., Derogación del principio solve et repete, LL, 1987-A-323.

(82) De la misma manera se expresó NAVARRINE, SUSANA CAMILA (El principio del solve et repete por el Pacto de San José de Costa Rica, Revista Rentas, Año X, núm. 1, 1987) quien manifestó un criterio similar en lo que hace a la derogación del solve et repete. Sostiene al respecto que: El espectro de los derechos individuales que consagra esta Convención, entre otros los de las garantías judiciales, declara que toda persona tiene derecho a ser oída por juez o tribunal competente para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal sin ningún condicionamiento, como sería el cumplimiento previo de dicha obligación... La exigencia del solve et repete ha sido derogada por las normas de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que integra junto con la Constitución y las leyes del Congreso nuestro orden jurídico interno;

(83) SPISSO, La Convención Americana sobre Derechos Humanos y su incidencia en materia tributaria, LL, 1988-C-10/11.

(84) CHRISTENSEN, EDUARDO ALBERTO, El solve et repete (incidencia de la reforma constitucional), LL, 1996-B-1190.

(85) TELIAS, SARA DIANA y VIQUEIRA, Procedimiento de impugnación de determinaciones de deudas previsionales, PET, Nº 43 del 17/8/93, pág. 4.

(86) Schein, Norberto L. c. D.G.I.; Cámara Federal de la Seguridad Social, sala III, publicado en el artículo de TELÍAS, SARA D., Actualidad en Jurisprudencia, Actualidad en jurisprudencia; DT, 1995-B-1515 y en el PET, Nº 93, 15/9/95, pág. 10.

(87) AZIPIRI, JORGE OSVALDO, La Convención Americana de Derechos Humanos y la situación legal de los hijos extramatrimoniales, LL, 1984-C-1100/2.

(88) Art. 63 del cód. fiscal (T.O. 1965): Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal que determinen las obligaciones fiscales, sus accesorios y multas, o resuelvan demandas de repetición o las resoluciones apeladas de la Dirección, o cuando el Tribunal no hubiere dictado su decisión en el plazo establecido en el artículo anterior, el Fiscal de Estado y el contribuyente o responsable podrán interponer demanda contencioso administrativa ante la Suprema Corte sólo después de efectuado el pago de las obligaciones fiscales y sus accesorios, con excepción de las multas, pudiendo exigirse el afianzamiento de su importe;

(89) Esta doctrina fue mantenida en: causa B-48.589, Indor Soc. en Comandita por Acciones c. Provincia de Buenos Aires; Que ha declarado la Corte que no cumple con la exigencia del art. 30 del cód. de Procedimientos de lo Contencioso Administrativo, el accionante, que al interponer la demanda había pagado el impuesto limitado al capital, si con anterioridad a esa deducción conocía una nueva liquidación administrativa que indexara esa deuda fiscal y aplicara intereses, y no obstante disponer del tiempo suficiente para subsanar la falencia, no

depositó el importe correspondiente"; Causa B-47.601, "Ingeniería Faber"; (90) En el mismo sentido: causa B-47.752, "Londero Carlos W c. Municipalidad de Coronel Suárez"; "La excepción basada en la inobservancia de la máxima solve et repete acogida por el art. 30 del código de la materia no podría hallar andamio, por no ser aplicable al rubro "Multas"; Causa B-45545, "Meres S.A.C.I. c. Poder Ejecutivo"; "solo exige tal requisito para las demandas que atacan resoluciones que ordenan el pago de una suma de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos"; Causa B-48.193, "Conde de López, Elena Juana c. Poder Ejecutivo"; "Tal requisito de admisibilidad de la demanda, con referencia a las multas, no puede ser extraído del art. 30 del Código de Procedimiento de lo Contencioso Administrativo, que como lo ha declarado reiteradamente esta corte, sólo se refiere a sumas de dinero provenientes de liquidación de cuentas o de impuestos, ni tampoco del espíritu de dicha norma, que procura la oportuna percepción de las rentas con que el Estado cuenta para su administración, razón inaplicable a multas como la de autos, que no puede reputarse integrante de los recursos normales del sistema"; Causa B-45.542, "Prefar SRL c. Poder Ejecutivo"; Causa B-48.348, "Cooperativa Rural";

(91) En el mismo sentido: causa B-48.589, "Indor Soc. en comandita por acciones c. Provincia de Buenos Aires"; "Que el principio solve et repete debe aplicarse como requisito previo a la acción judicial, cuya inobservancia permite la constitución o nacimiento de la relación procesal"; causa B-54.772, "El Halcón, S.A. de Transporte c. Provincia de Buenos Aires"; donde la Corte rechaza in limine la demanda por improcedencia formal; causa B-52.434, "Micro Omnibus Norte, S.A."; causa B-53.520, "Enrique Vantazo"; causa B-48.442, "Agencia Marítima Río Parana"; causa B-55283, "Pertener S.A. de Ahorro para Fines Determinados c. Provincia de Buenos Aires";

(92) Art 22 del CPA; "Suspensión de la ejecución. La Suprema Corte podrá acordar la suspensión de la ejecución de las resoluciones administrativas reclamadas, cuando su cumplimiento pudiese producir perjuicios irreparables; pero, en esos casos, quien solicite la suspensión deberá dar fianza bastante por los perjuicios en el caso de que fuese condenado.

(93) En el mismo sentido, causa B-52.003, "Transporte Automotores La Estrella"; causa B-50.080, "Hinckelman Villegas"; causa B-53.864 "Transporte Automotores Chevallier, S.A. c. Provincia de Buenos Aires";

(94) AyS, 1987-II-613, citado por VALLEFÍN, CARLOS A., Proceso administrativo y habilitación de instancia, Editora Platense, S.R.L., pág. 96.

(95) VIVANCOS, EDUARDO, Las causas de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, Barcelona, Bosch, 1963, pág. 290.

(96) ARGANARÁS, MANUEL J., Tratado de lo Contencioso Administrativo, Tea, Buenos Aires, 1955, pág. 126.

(97) ARGANARÁS, MANUEL J., ob. y lugar cit. en nota anterior.

(98) Dijo también TRIBIÑO, CARLOS, La exigencia del Solve et Repete en el régimen Contencioso Administrativo Bonaerense, JA, 1985-III-632 que entre los supuestos que fueron excluidos por la SCJPBA de la exigencia del pago previo, encontramos la impugnación promovida por un agente público contra la resolución que le formula cargo por haberes que se le habrían abonado en exceso; entendiendo la Corte que tales importes no integran el concepto de renta pública, pues esta última está constituida por las sumas de dinero que percibe el Estado periódicamente, de una fuente de carácter regular y cuando se discute la competencia del órgano administrativo para practicar la liquidación respectiva; máxime si la relación que une a las partes estaría sometida a las reglas del derecho privado";

(99) TRIBIÑO, CARLOS, La exigencia del Solve et Repete en el régimen Contencioso Administrativo Bonaerense, JA, 1985-III-632.

(100) Ver, en tal sentido, los pronunciamientos registrados en AyS, serie 12, t. IX, pág. 485 y DJBA, 119-620, citada por TRIBIÑO, CARLOS La exigencia del Solve et Repete en el régimen Contencioso Administrativo Bonaerense, JA, 1985-III-632.

(101) Causa SCBA, B-44.383, Pechenic, publicada en AyS, 1967-I-856, citada por TRIBIÑO,

CARLOS, La exigencia del Solve et Repete en el régimen Contencioso Administrativo Bonaerense, JA, 1985-III-632.

(102) Causa B-26.524 “Frigorífico Anglo, S.A. (AyS, serie 17, t. VII, pág. 313) y causa B-48.543 del 12/7/83, “Olivetti Argentina, S.A.C. e I. c. Provincia de Buenos Aires”; citadas por TRIBIÑO, CARLOS, La exigencia del Solve et Repete en el régimen Contencioso Administrativo Bonaerense, JA, 1985-III-632.

(103) Cita TRIBIÑO, CARLOS, La exigencia del Solve et Repete en el régimen Contencioso Administrativo Bonaerense, JA, 1985-III-632, los siguientes casos, B-48.839, “Bigati de Mouján, Laura Inés v. Provincia de Buenos Aires (sentencia del 10/5/83); Olivetti Argentina, S.A.C. e I. v. Provincia de Buenos Aires (sentencia del 12/7/83) y B-49.446, “Remorini, Rodolfo José v. Provincia de Buenos Aires (sentencia del 6/11/83).

(104) Resolución del 17/2/64, recaída en la causa B-44.482, rotulada “I.A.F.A. v. Municip. de Berazategui”.

(105) AyS, 1989-III-307, voto de la mayoría.

(106) AyS, 1990-I-928.

(107) B.O. 3/11/97.

(108) B.O. 9/8/99.

(109) Luego se introdujeron otras modificaciones más a través de la ley 12.310 especialmente con la derogación del Tribunal de Casación por Cámaras de Apelaciones.

(110) En el ámbito de la Legislatura el proyecto fue enriquecido sobre la base de las opiniones vertidas por diferentes instituciones y organismos públicos locales, en especial, cabe destacar las acertadas sugerencias formuladas por la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires y por el Colegio de Abogados provincial a través de su representante, el Dr. Carlos A. Andreucci.

(111) Recordemos que esta jurisprudencia había sido modificada por la SCJPBA que autorizaba el pago previo aún antes de correr traslado de la demanda.

(112) Al respecto ver GONZÁLEZ PÉREZ, El principio antiformalista de la ley de jurisdicción contencioso administrativa, RAP, Madrid, 57-183 y del mismo autor Derecho procesal administrativo hispanoamericano, Temis, Bogotá, 1985, pág. 30; GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, El principio de interpretación más favorable al derecho del administrado al enjuiciamiento jurisdiccional de los actos administrativos, RAP, Madrid 42-267 y sigtes.

(113) Ver TRIBIÑO, CARLOS R., La exigencia del solve et repete en el régimen contencioso administrativo bonaerense, ED, 1985-III-631.

(114) Ver doctrina de la CSJN en el punto 5. 7 y de la SCJPBA en 11.7.

(115) Conf. BIDART CAMPOS, GERMÁN J., El pacto de San José de Costa Rica y el acceso fácil a la justicia, ED, 137-314.

(116) Con base en la jurisprudencia de la CSJN (Fallos, 310: 606; 311:1459 y 2104) se prescribió que tampoco es preciso cumplir con el S et R cuando “se deduzca una pretensión meramente declarativa”; (ver, SPISSO, RODOLFO ... y la acción declarativa perdurará, D.F. XLVII, pág. 92, y del mismo autor Derecho constitucional tribunal, Bs. As., 1991, pág. 367/368 y NAVARRINE, SUSANA, CAMILA, Acción declarativa. Preventiva del daño tributario, inexistencia del solve et repete, D.F., XL, pág. 193.

(117) Seguimos en este punto el excelente trabajo de PERRINO, PABLO ESTEBAN, El régimen del agotamiento de la vía administrativa en el nuevo Código Contencioso Administrativo bonaerense. Suplemento de Derecho Administrativo, ED, 184-825.

(118) Ver, TRIBIÑO, CARLOS R., La habilitación de la instancia en el proceso contencioso administrativo bonaerense, LL, 1993-B-754/755.

(119) “Cohen Rafael, c. Instituto Nacional de Cinematografía s/ nulidad de resolución”; (CS, 13/3/90, ED, 138-318).

(120) G.1530.XXXII, “Gorordo Allaria de Kraj, Haydée Maía c. Estado Nacional (Ministerio de Cultura y Educación)”;, sentencia del 4/2/99. Conf. COMADIRA, JULIO RODOLFO, El caso Gorordo: nueva jurisprudencia de la Corte Suprema en materia de habilitación de la instancia y revisión judicial de la denuncia de ilegitimidad, ED, 181-960 y sigtes. Este criterio fue reiterado en un cercano fallo plenario de la Cám. Nac. Cont.-adm. Fed., dictado en la causa “Romero,

Gerardo c. Estado Nacional (EMGE) s/personal militar civil de las FF.AA. y de seguridad, del 15/4/99 (LL, supl. del 3/6/99).

(121) Ver sobre el régimen de las excepciones previas en el Código Varela, TRIBIÑO, CARLOS R., Las excepciones previas en el proceso contencioso administrativo de la provincia de Buenos Aires, ED, 102-965 y sigts. y VALLEFÍN, CARLOS A., Proceso administrativo y habilitación de instancia, Platense, La Plata, 1995, pág. 137 y sigts. En el Código Varela, la SCJPBA entendió que formaba parte de la excepción de incompetencia (art. 39, inc. 1º).

(122) Fallos, 295:784 (Ecofisa y Maragua); 297:531, (Antulio); 298:116 (Tuttobene); 311:569 (Franco, Cantalicio); 1174 (Martínez Perez); 313:327 (Pozzi) y 316:239 (Irazola).

(123) Fallos, 313:327 (Pozzi).

(124) Antes de la sanción del Código Fiscal, por ley 5246/48, el S et R se aplicaba como condición para el recurso de apelación ante el Poder Ejecutivo.

(125) Ha dicho ANA CRISTINA LOGAR, Las medidas cautelares en el nuevo Código Contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires, La Ley, Bs. As., pág. 1152. Manifestó en ese sentido que "La garantía de disponer de un proceso justo, implica la reducción y supresión de las desigualdades de hecho y discriminaciones que violentan la paridad de armas que en concreto debe existir tanto en el procedimiento administrativo como en el judicial".

(126) Consideramos que la regla del S et R, ha sido utilizada por la SCJPBA. como una barrera legal contra la masividad de los reclamos contra actos de la administración tributaria.

(127) Si comparamos el número de causas que resuelve la SCJPBA en materia tributaria, constatamos que ellas no superan hasta el día de hoy el 5 % del total de los casos contenciosos administrativos. Sin embargo en esta misma materia la jurisdicción administrativa francesa, estas mismas controversias superan el 30 % por no prever la exigencia del S et R. Pensamos que si se elimina el S et R habrían más cantidad de contribuyentes que impugnarían decisiones de la administración tributaria.

(128) Véase MORELLO, AUGUSTO M., El proceso justo, Abeledo Perrot, 1994, pág. 37 y sigtes.

(129) GRAU, ARMANDO E., Habilitación de la instancia contencioso administrativa, La Plata, Platense, pág. 136.