



“Solve et Repete”: una revisión legislativa postergada Por Milton César Dumrauf¹

En una entrega anterior sobre la temática analizamos las diferentes concepciones acerca de la naturaleza jurídica y base de legitimidad del principio *solve et repete* (tesis administrativistas, procesalistas y autonómicas)². En aquella oportunidad omitimos deliberadamente tomar postura definitiva sobre la cuestión. El propósito fue hacerlo en esta segunda entrega, donde postularemos *de lege ferenda* la derogación de esa prerrogativa fiscal o, cuanto menos, su necesaria revisión y actualización.

Ya habíamos adelantado que las posturas administrativista y procesalista³ son pasibles de contestaciones a nuestro juicio irrefutables. A tal punto que basta la evidencia de ordenamientos jurídicos que comparten la misma raíz que el nuestro y que no contemplan al *solve et repete*, para obligarnos a descartarlas. Es así que no quedaría otra alternativa que enrolarse en la postura que reconoce al *solve et repete* como un instituto o herramienta jurídica autónoma del derecho tributario, cuyo origen y legitimidad se apoya en consideraciones de tipo complejo y accesorio a la especificidad de la ciencia jurídica (históricas, políticas, sociológicas, económico-financieras). Y también a partir de allí, que sea factible postular la prescindencia del mismo, sin que se conmuevan presupuestos técnicos del derecho administrativo o procesal.

Hay que decir que mientras en la doctrina se observan posiciones encontradas entre acérrimos detractores y autores que admiten su utilidad, la jurisprudencia de la Corte se ha mostrado reiteradamente indulgente con el instituto. En diversos pronunciamientos ha admitido su validez y adecuación constitucional y convencional⁴. No obstante ello, sólo un desprevenido pasaría por alto las salvedades que la propia Corte se ha preocupado por enunciar, anticipando que esa conclusión puede variar en casos concretos, cuando el contribuyente acreditare que por su situación económica, el requisito de pago previo se erige en un obstáculo para acceder a la jurisdicción y ejercer su derecho de defensa⁵.

Es imposible negar que existe siempre una tensión entre el *solve et repete* y derechos de mayor jerarquía, como los de acceso a la jurisdicción, defensa en juicio y a la propiedad. Tensión que a nuestro criterio, en el actual Estado de Derecho democrático y social debiera resolverse por el legislador, derogando la norma de menor entidad. Como ya dijimos, son varios los autores que propician esta solución, no obstante lo cual la postura no ha concitado la fuerza doctrinaria ni eco legislativo. A título de especulación, sospechamos que esta falta de reacción no obedece a discrepancias técnicas ni axiológicas, ni tampoco a razones de tradición. Más bien se apoyaría en un prejuicio que afirma que de habilitarse el cuestionamiento judicial de un tributo sin su pago previo, podría afectarse el curso normal de la actividad recaudatoria estatal, permitiendo que la acción judicial se utilice como un mecanismo para dilatar el pago del tributo cuando no de evitarlo, insolventándose el contribuyente⁶. En nuestro criterio, esta especulación no tiene sustento real. Repárese en que sí se admite transcurrir por toda la vía recursiva administrativa con efecto suspensivo y no por ello el nivel de impugnación es exagerado ni se usa en general como mera maniobra dilatoria del tributo.

Sobre lo antes dicho, corresponde ampliar y aclarar que la aplicación del *solve et repete* en relación a multas y sanciones administrativas, es donde el instituto saca peores notas en el test de adecuación Constitucional y Convencional. No lo supera a nuestro criterio, puesto que pierde su sustento de legitimidad y razonabilidad, ya que no sólo no está protegiendo la recaudación tributaria regular, sino que vulnera de forma directa la presunción de inocencia. Así creemos que debieran declarar los tribunales, al menos ante el planteo concreto.

¹ Abogado U.N.L.P. Ex Secretario General de la Fiscalía de Estado de la Provincia de Río Negro.

² Diario D.P.I., Año 3 N° 55.

³ Que entronizan al *solve et repete* como una derivación natural de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos y como presupuesto procesal de la acción, respectivamente.

⁴ Fallos 155:96, 261:101, 278:188, 280:314, 287:101, 307:1753 entre muchos otros.

⁵ Puede excusarse el requisito de pago previo ante “...la falta comprobada e inculpada de los medios pertinentes para enfrentar la erogación (Cía. De Circuitos Cerrados c/ AFIP DGI”, C. 2531. XLI; RHE; 09-03-2010; T. 333 P. 161, con remisión a los precedentes de Fallos 215:225; 247:181; 261:101; 285:302; 287:473; 288:287; 295:314; 312:2490 y 322:1284. “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. s/ impugnación”, 21/12/1989. “Las leyes 18.820 y 21.864 no resultan violatorias del art. 8º, inc. 1º, de la Convención Americana de Derechos Humanos si el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho”.

⁶ Fallos 331:2480, O. 229. XLII, RHE, Orígenes AFJP S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva, 04-11-2008. “... el principio *solve et repete* tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente”, dictamen de la Procuración Fiscal que la C.S.J.N. por mayoría, hace suyo.

La jurisprudencia de tribunales inferiores a la Corte, evidencia que para evitar las consecuencias negativas del *solve et repete*, los operadores jurídicos (fundamentalmente los abogados, pero también los jueces) se han visto obligados a usar la creatividad con distintos subterfugios de carácter coyuntural: petición de medidas cautelares, cuestionar el tributo mediante la acción declarativa de certeza o la acción de amparo en lugar de la contenciosoadministrativa tributaria, etc. Incluso algunas novedosas como admitir el planteo de un incidente de beneficio de litigar sin *solve et repete*.

La situación descrita pone en evidencia que aún cuando el estado actual de la cultura jurídica (doctrina, jurisprudencia, etc.) no tiene un grado de maduración tal que permita derogar al *solve et repete* en el corto plazo, sería conveniente la existencia de alguna normativa o criterio que brinde una solución sistemática y clara a la que acogerse, cuando el pago previo se evidencia como un escollo para el acceso a justicia. Una salida muy interesante parece ser la adoptada por algún precedente Neuquino, de admitir un incidente específico o bien –la que nos parece más clara-, la extensión de los efectos del tradicional Beneficio de Litigar sin Gastos, previendo que la concesión del mismo enerve la aplicación del requisito del pago previo para accionar. Es la que mejor armoniza los intereses y derechos en juego, con garantía de defensa para las partes implicadas (contribuyente, Estado-organismo recaudador). Pero también la que mayor arraigo tiene en la cultura jurídica general. Tal solución es la que postulamos como inmediata e intermedia entre la situación actual y la derogación plausible del instituto.

Hace ya tiempo Enrique García de Entrerría y Tomás Ramón Fernández sostuvieron: “*Es 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...*”⁷. En el ámbito local, Giuliani Fonrouge calificó al *solve et repete* como “*inicuo*”, afirmando que se trata de un “*instrumento de tortura llamado a desaparecer*”⁸. Sostuvo su posición en que el Estado tiene suficientes herramientas para protegerse contra los litigantes de mala fe a partir del derecho de ejecutar sus créditos por impuestos (con la secuela de intereses y costas), además de la posibilidad de aplicar sanciones por obstaculizar el normal desarrollo de su actividad.

No podemos más que compartir las conclusiones de los maestros citados.

Conclusiones:

1. El *solve et repete* es un Instituto o herramienta autónoma del derecho tributario;
2. No es inherente a las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, ni un presupuesto procesal de la acción;
3. Tiene origen histórico y su subsistencia obedece a valoraciones legislativas de política tributaria, afectadas por preconceptos;
4. Tiene jerarquía legal;
5. Su aplicación conlleva restricciones a derechos y garantías de mayor jerarquía;
6. En los casos en que esa restricción reviste entidad suficiente por las características del contribuyente, el *solve et repete* debe ser declarado inconstitucional;
7. En el caso de cuestionar judicialmente multas y sanciones, el *solve et repete* es siempre inconstitucional por afectar la presunción constitucional u Convencional de inocencia;
8. El Estado de Derecho, democrático y social torna plausible la derogación del *solve et repete*;
9. Para evitar esas consecuencias disvaliosas del *solve et repete*, los operadores jurídicos se ven obligados a usar distintos subterfugios que justifiquen su inaplicación al caso concreto en pos de la equidad;
10. En tanto no sea derogado, es conveniente adoptar soluciones intermedias, como la extensión de los alcances del Beneficio de Litigar sin Gastos para enervar su aplicación.

⁷ Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Neuquén in re: “T.M.P. Neuquén S.R.L. c. Provincia del Neuquén s/ Acción Procesal Administrativa”, expte. n° 1494/5, del 24 de octubre de 2005.

⁸ García de Entrerría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, “Curso de Derecho Administrativo”, Ed. Civitas, Madrid, 1995, t. II, p. 202.

⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M, “Derecho financiero”, Ed. Depalma, 3° edición, Buenos Aires, 1976, t.II, p. 737.