

# EL “SOLVE ET REPETE” Y SUS PARTICULARIDADES. SU REGULACIÓN EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

POR EMILIANO DAVID LEYTON <sup>1</sup>

## ***I.- Introducción***

El objeto de este trabajo es abordar las particularidades que atañen al “solve et repete”<sup>2</sup> fundamentalmente en materia tributaria, como asimismo la situación actual de la exigencia en la Provincia de Buenos Aires, teniendo en cuenta su legislación, la Jurisprudencia de su Suprema Corte y la incidencia de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Para ello, resulta fundamental describir previamente los aspectos teóricos del instituto, así como sus orígenes, naturaleza jurídica, fundamentos de validez y regulación en las diferentes legislaciones provinciales.

## ***II.- Concepto y orígenes***

Por *solve et repete* se entiende al instituto legal en virtud del cual se establece una restricción a la revisión -tanto judicial como administrativa- de actos administrativos emanados del ejercicio de funciones públicas, restricción que exige el deber de pagar previamente una suma de dinero establecida en la legislación y fijada en el acto administrativo cuestionado, para el acceso a aquella revisión.<sup>3</sup>

Resulta ilustrativa la formulación que de la regla “pague y repita” ha dado Garrido Falla, al sostener que la impugnación de cualquier acto administrativo que implique un crédito a favor del Estado, solamente es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute.<sup>4</sup>

En nuestro país, los regímenes procesales provinciales y nacionales, en general, imponen la condición del pago de la deuda controvertida para acceder a la instancia judicial, convirtiendo así en demanda de repetición la discusión de la legitimidad de la deuda.

Por otro lado, la doctrina es coincidente en que el origen del instituto se remonta al derecho romano, en donde, invirtiéndose el orden normal del procedimiento, el pretor se hacía de los bienes de los contribuyentes y autorizaba a los mismos a convertirse en actores contra el Fisco para obtener la declaración de ilegitimidad del acto de desapoderamiento. Es decir, la ejecución precedía a la decisión.

Luego, en 1865, la regla fue recogida por el derecho italiano, aunque en el año 1961 fue declarada inconstitucional.

---

<sup>1</sup> Abogado, U.N.L.P., Relator de la Gerencia de Asuntos Jurídicos de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

<sup>2</sup> Que se traduce como “pague y repita”.

<sup>3</sup> Leonardo A. Behm y Gustavo A. Mammoni, “El solve et repete y la transformación del ‘pague y repita’ en ‘afiance y discuta’, su incidencia en la provincia de Buenos Aires”, Suplemento La Ley, agosto 2013 N° 5, Buenos Aires, p. 3.

<sup>4</sup> Fernando Garrido Falla, “Tratado de Derecho Tributario”, cuarta edición, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

En nuestro país comenzó a aplicarse por creación pretoriana de nuestro máximo tribunal<sup>5</sup>, para luego tener recepción legislativa en varias leyes, tanto nacionales como provinciales.

No obstante ello, la doctrina moderna es crítica del instituto de *tratas*, sosteniendo que constituye un resabio negativo de una concepción antigua del Estado que atenta contra el principio de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria.<sup>6</sup>

En el mismo lineamiento, Casás, expresó que: “La regla del ‘*solve et repete*’ constituye un privilegio injustificable a favor del Fisco, en franco abandono en el derecho comparado que, incluso, en el caso de la República Argentina, se encuentra en pugna con principios, garantías y derechos de rango constitucional”.<sup>7</sup>

Lo cierto es que, aún hoy, no existe acuerdo en los autores acerca de la naturaleza de este instituto, ni tampoco, en consecuencia, sobre su sustento de legitimidad. Tanto es así que, amén de las posturas doctrinarias de detracción, también existen pronunciamientos jurisdiccionales que lo han declarado inconstitucional o excepcional a casos concretos, como más adelante se desarrollará.

### **III.- Fundamentos**

A continuación, enunciamos las distintas teorías para fundamentar la exigencia del *solve et repete* remitiéndonos en breve síntesis a Giuliani Fonrouge<sup>8</sup>:

A) La presunción de legitimidad del acto administrativo y su consecuente ejecutabilidad;

B) El *solve et repete* constituye un privilegio a favor de la Administración Pública para no impedir la normal y tempestiva percepción de recursos tributarios;

C) Es una institución autónoma del derecho financiero que busca proteger la política financiera como valla erigida contra contribuyentes de mala fe, que mediante oposiciones sin sustento podrían afectar la pronta recaudación de los tributos.

D) Es una medida peculiar del derecho tributario cuyo fundamento es distinto y paralelo al principio de ejecutoriedad. La justificación de la regla radica en necesidades políticas y en la presunción de legitimidad del acto administrativo, sustancialmente distinta al principio de ejecutoriedad.

E) Es una regla de carácter procesal que limita la posibilidad de recurrir.

F) Algunos autores expresan que en la actualidad no puede encontrarse el fundamento del instituto en la garantía de la normal y oportuna percepción de la renta pública, sino más bien en asegurar

---

<sup>5</sup> CSJN, Fallos, 17:207, 31:103 y 79:17, citados por Martínez Araujo, Vedoya y López Olaciregui, “Reflexiones sobre el principio *solve et repete*”, LA LEY, 1997-E, 1401.

<sup>6</sup> Walter Carnota, “Errónea aplicación administrativa del principio ‘*solve et repete*’”; García de Entrerría, “Hacia una nueva justicia administrativa”, Ramón Valdés Costa, “El principio de igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal”, entre otros.

<sup>7</sup> José Osvaldo Casás, El Tribunal Fiscal de la Nación y el principio de ‘*solve et repete*’ en la obra “Tribunal Fiscal de la Nación 40 años”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Año 2000, p. 367.

<sup>8</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos María: Derecho Financiero, t. II, p. 616-619, p. 675, La Ley, 2004.

en el caso concreto el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente (Fundamentos del fallo “Orígenes” de la CSJN, el que más adelante se analizará).<sup>9</sup>

En definitiva, simplificando las particularidades de cada posición, podrían agruparse las posturas en tres grandes categorías<sup>10</sup>:

1.- Tesis administrativistas: el dispositivo deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo.

2.- Tesis procesalistas: con dos vertientes. Es una cuestión prejudicial, un presupuesto de la acción, o bien, una excepción procesal, es decir, una condición para que el juez pueda conocer sobre el fondo del asunto.

3.- Tesis autonomistas: reconocen en el “solve et repete” un principio autónomo con anclaje en el derecho financiero o tributario, aunque con fundamentos de carácter político, identificados con garantizar la fluida recaudación de la renta.

#### ***IV.- Jurisprudencia***

Como ya hemos señalado, en nuestro país el “solve et repete” resulta una creación pretoriana que luego ha tenido acogida en las diferentes legislaciones provinciales.

La regla ha tenido una notable evolución a lo largo del tiempo, siendo la propia Corte Nacional la que fue creando toda una doctrina en materia de excepciones, que fueron receptadas legislativamente, entre otros, por el nuevo código contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires, como más adelante se detallará.

Siguiendo a los autores Behm y Mammoni -quienes han sintetizado cabalmente el desarrollo jurisprudencial de nuestro más alto Tribunal con relación al solve et repete en materia fiscal-<sup>11</sup>, la jurisprudencia de la Corte Federal puede dividirse en cinco etapas bien diferenciadas:

A) En una primera etapa, la Corte Suprema seguía la denominada tesis autonomista, toda vez que exigía el pago previo del tributo discutido a los efectos de que el recurso federal interpuesto por el contribuyente no obstaculice la normal y fluida recaudación de la renta pública.

La Corte sostuvo un recaudo de “pago previo” de carácter absoluto, sin enunciarse sobre excepción alguna al mismo. Agregaba que ningún agravio podía generársele al contribuyente disconforme, ya que el mismo tenía la posibilidad de repetir el tributo en un proceso posterior.

---

<sup>9</sup> Leonardo A. Behm y Gustavo A. Mammoni, “El solve et repete y la transformación del ‘pague y repita’ en ‘afiance y discuta’, su incidencia en la provincia de Buenos Aires”, Suplemento La Ley, agosto 2013 N° 5, Buenos Aires.

<sup>10</sup> Milton César Dumrauf, “Solve et repete: orígenes, naturaleza jurídica y fundamentos”, DPI Cuántico.

<sup>11</sup> Idem nota n° 9.

Esta línea de pensamiento puede observarse con claridad en el precedente “Herrera Rómulo c/ Tiseyra y otro”<sup>12</sup>. Allí, el cintero Tribunal expresó que debía respetarse rigurosamente la forma federal de gobierno y las autonomías provinciales, de forma tal que la normal percepción de sus rentas no podía ser entorpecida por el accionar de la justicia federal.

B) En el segundo período jurisprudencial de la CSJN se trató la constitucionalidad del “solve et repete”. Tal etapa se inicia con el dictado de los fallos “Livorno SRL c/ Dirección de Vinos” y “Destilerías Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. SA”.<sup>13</sup>

En los precedentes citados, nuestro más alto Tribunal determinó la validez constitucional de la regla. Sin embargo, sostuvo que la misma no era absoluta, dando un giro a la postura sentada hasta tal momento.

En efecto, indicó que el solve et repete debía ceder en aquellos casos en los cuales existía una desproporcionada diferencia entre el monto a pagar y la capacidad económica del contribuyente recurrente, lo cual tornaría ilusorios sus derechos constitucionales e implicaría el desapoderamiento de sus bienes.

Asimismo, en un fallo posterior, el Tribunal cintero también expuso que el recaudo del pago previo no procede si involucra un verdadero desapropio o revela, de manera inmediata e inequívoca, propósitos persecutorios o desviación de poder de los fiscos involucrados en el litigio.<sup>14</sup>

C) Con la ratificación del Pacto de San José de Costa Rica en el año 1984 se mantuvo la misma línea jurisprudencial pero se modificó el marco de la regla en análisis.

Hasta tal momento la Corte Nacional convalidaba constitucionalmente al solve et repete, luego de cotejar la regla con el artículo 18 de la constitución nacional. Sin embargo, a partir de la Convención Americana debía también analizársela a la luz de su artículo 8 inciso 1º.<sup>15</sup>

Así, en el año 1989 emitió el fallo “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.”<sup>16</sup>, en donde ratificó la constitucionalidad de la regla a la luz de la Convención, toda vez que, en tal caso, el apelante no había acreditado que el pago del tributo impidiera el ejercicio de sus derechos previstos en el Pacto de San José de Costa Rica.

D) Luego de la asignación de jerarquía constitucional a los tratados internacionales mediante la reforma de la Constitución Nacional de 1994, la Corte volvió a expedirse en los precedentes “Expreso

---

<sup>12</sup> CSJN, fallo 31:103 del 08/02/1887. Doctrina reiterada en fallos 79:17;99:355;101:175, entre otros.

<sup>13</sup> CSJN, fallos 247:181 del 29/06/1960 y 261:101 del 10/03/65, respectivamente.

<sup>14</sup> CSJN, fallo 285:302 de 1973.

<sup>15</sup> “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 por anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

<sup>16</sup> CSJN, fallo 312:2490.

Sudoeste S.A.", "CADESU Coop. Trabajo Ltda." y "Centro Diagnóstico de Virus S.R.L." <sup>17</sup>, en donde reiteró la posición sentada en "Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.", expresando que las únicas excepciones a la validez constitucional de la regla son aquellas en las cuales se produce una real afectación al derecho de igualdad y/o al derecho de debida defensa en juicio.

Resulta de particular importancia destacar que con la incorporación de los tratados internacionales a la Constitución Nacional, las autoridades de cualquiera de los Poderes constituidos deben efectuar un control de su accionar a la luz de lo dispuesto en el Pacto de San José de Costa Rica, a raíz del denominado "control de convencionalidad", el cual debe ser efectuado aun de oficio.

E) La última etapa jurisprudencial de la Corte en la materia, está dada por una mirada más benevolente acerca de los pedidos de excepción al "solve et repete".

Así, en el año 2007, la CSJN emite el precedente "Gubelco S.R.L." <sup>18</sup>, en el cual refiere directamente a uno de los principales fundamentos del solve et repete. Expresó que una de las principales finalidades de la regla es "...evitar que quien en definitiva resulte deudor pueda eludir su compromiso insolventándose en el ínterin de la discusión". Por ello, revoca la sentencia de la Cámara que había rechazado la posibilidad de garantizar el cumplimiento de una hipotética sentencia desfavorable.

La importancia del precedente radica en que introduce la posibilidad de que el demandante ofrezca una fianza para garantizar el pago del tributo discutido.

No puede pasarse por alto que la Corte también exigió en el caso que se acrediten los supuestos de excepción a la regla -que trasuntan en la imposibilidad real de abonar-, los cuales, una vez cubiertos, posibilitarían la procedencia del afianzamiento del pago previo.

Pero no todo es cuestión de no tener fondos para pagar: en el año 2008, la CSJN emite el fallo "Orígenes AFJP S.A." <sup>19</sup>

Allí, la Corte admitió una póliza de caución como garantía de una deuda por aportes y contribuciones a la seguridad social, en tanto el interés fiscal se encuentre asegurado. Pero esta vez sin exigir la acreditación de la imposibilidad o extrema dificultad económica para efectuar el depósito previo.

Es decir, la Corte eximió al apelante de la exigencia del pago previo por el sólo hecho de ofrecerse una póliza de caución suficiente.

Ello, habilita a todo demandante a la posibilidad de sortear el solve et repete sin ninguna otra exigencia que garantizar de manera suficiente el eventual pago del tributo discutido.

Por último, y más recientemente, en el fallo "Grainco Pampa S.A." <sup>20</sup>, del año 2011, nuestro más alto Tribunal vuelve a flexibilizar la regla.

---

<sup>17</sup> CSJN, fallos 319:3415 del 27/12/1996, 321:1741 del 11/06/1998 y 328:2938 del 02/08/2005.

<sup>18</sup> CSJN, fallo G. 2212, XXXIX, RHE.

<sup>19</sup> CSJN, Fallo 331: 2480.

<sup>20</sup> CSJN, G. 916. XLIV; RHE; 05-04-2011; T. 334 P. 357.

En este caso, la norma en cuestión es el artículo 94 del Código Fiscal pampeano que dispone que el pago de las obligaciones tributarias debe ser “previo a la interposición de la demanda”. “Grainco” interpone dos demandas: una sobre el fondo, destinada a impugnar la determinación del impuesto, por otra vía, pide la suspensión de la exigencia de pago de los intereses resarcitorios. Pierde esta segunda acción y, consecuentemente, deposita el monto de esos intereses y notifica en el expediente principal. El Superior Tribunal de La Pampa en oportunidad de intervenir, rechazó el recurso, puesto que el depósito “debe ser anterior a la demanda”.

Sin embargo, remitiendo al dictamen de la Procuradora, la Corte sentenció: “...el pronunciamiento, al clausurar sin más la instancia abierta cuando la totalidad del capital y de los accesorios estaban ya abonados con sus intereses hasta la fecha del efectivo pago -esto último en cumplimiento de la negativa al pedido de suspensión del acto administrativo resuelto por ese mismo tribunal-, aplicó en forma automática la regla del solve et repete en desmedro de las constancias del expediente, haciendo gala de un ciego ritualismo incompatible con el debido proceso adjetivo, por lo que debe descalificarse la sentencia como acto judicial válido”.

Así las cosas, conforme el desarrollo de la jurisprudencia de nuestra Corte Federal, es dable afirmar que el solve et repete se ha ido flexibilizando a lo largo del tiempo, pudiendo los contribuyentes sortearlo cuando: 1) sea desproporcionada la magnitud del monto a pagar en relación con su concreta capacidad económica; 2) exista falta comprobada e inculpable de recursos económicos para poder hacer frente a su pago; 3) su efectivización importe un verdadero desapropio o revele en forma inequívoca, propósitos persecutorios o configure la doctrina de desviación del poder; 4) se afiance en formas uficiente el monto del litigio.<sup>21</sup>

#### ***V.- Legislaciones***

Prácticamente la totalidad de las legislaciones de nuestro país prevén la exigencia en materia tributaria, planteándola como requisito para el acceso a la instancia judicial.

La Ley de Procedimiento Tributario Nacional Nº 11.683, en su artículo 194, otorga al recurso interpuesto por el contribuyente contra la sentencia adversa del Tribunal Fiscal de la Nación, el efecto devolutivo, debiendo acreditar el pago de lo adeudado (tributo y accesorios), dentro de los TREINTA (30) días de la notificación de la sentencia.

Si bien en realidad no se trata estrictamente de un “solve et repete”, toda vez que la discusión puede proseguir hasta el final, queda habilitada la ejecución fiscal del Estado ante la falta de pago por parte del contribuyente.

---

<sup>21</sup> Leonardo A. Behm y Gustavo A. Mammoni, “El solve et repete y la transformación del ‘pague y repita’ en ‘afiance y discuta’, su incidencia en la provincia de Buenos Aires”, Suplemento La Ley, agosto 2013 Nº 5, Buenos Aires.

Por su parte, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es la jurisdicción que lo prevé más moderadamente, pues el juez debe determinar sumariamente en el caso concreto, si corresponde el pago previo del impuesto, tasa o contribución antes de proseguir el juicio, teniendo en cuenta la verosimilitud del derecho invocado por la parte actora (artículo 9 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de CABA). Es decir, resulta una facultad del juez interviniente.

La Provincia de Córdoba también incorporó la figura, pero con la posibilidad de ofrecer aval para evitar el pago previo del tributo.<sup>22</sup> Mismos lineamientos han seguido las Provincias de Jujuy, Catamarca, Santa Cruz y Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur.<sup>23</sup>

Otras provincias en cambio, han sido muy rigurosas en la regulación del instituto, pues han incluido a las multas en la exigencia del “solve et repete”. Tales son los casos de las Provincias de San Luis, La Rioja y Chubut. Sin embargo, la exigencia del pago previo de una multa para habilitar la vía judicial resulta una cuestión ampliamente controvertida, lo cual amerita su análisis en un apartado específico del presente trabajo; razón de ello, más adelante nos adentraremos en esta particular temática.

Asimismo, en otras legislaciones el pago previo del tributo es condición necesaria no ya para el acceso a la instancia judicial, sino aún para la deducción de los recursos administrativos, lo que a nuestro entender representa una gravedad extrema para el contribuyente que queda desamparado ante el inminente daño que la imposibilidad del acceso a un debido procedimiento o proceso le ocasionaría a su patrimonio. En tal caso, su único camino es acudir a la justicia por la vía del amparo.

Los Códigos Fiscales de las Provincias de Entre Ríos, Corrientes y Santa Fe, se enrolan en esta posición.

Para tener en cuenta la real dimensión de la gravedad de la cuestión, transcribimos el artículo 101 del Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos (T.O. 2014): *“Contra la resolución de la Administradora recaída en el recurso de reconsideración procederá recurso de apelación ante el Ministerio, que se interpondrá con sujeción a lo dispuesto en el artículo 99º con las modificaciones contenidas en el presente, previo pago de la suma que se mande ingresar en la resolución recurrida con excepción de las multas...”*.

Asimismo, el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe otorga, contra la resolución administrativa cuestionada, un recurso de reconsideración ante el mismo director que la dicta, y luego uno de apelación ante el propio Poder Ejecutivo, el que se otorga previo pago del tributo cuestionado (artículo 120).

---

<sup>22</sup> Artículo 131 del Código Tributario de Córdoba (Ley Nº 6006): “...Será requisito para promover la demanda contencioso administrativa u ordinaria ante el Poder Judicial, el pago previo de los tributos adeudados, su actualización, recargos e intereses mediante las formas previstas en el Artículo 94 de este Código. El contribuyente podrá sustituir el depósito por la constitución, a favor de la Provincia de Córdoba -por sí o por tercera persona- de derecho real de hipoteca sobre uno ó varios inmuebles ubicados en la Provincia ó aval otorgado por el Banco de la Provincia de Córdoba o póliza de seguro de caución otorgada por Compañía de Seguros calificada en niveles de riesgo como lo determine la reglamentación...”.

<sup>23</sup> Artículo 80 de la Ley Nº 3202 de Jujuy; artículo 113 del Código Tributario de Catamarca; artículo 14 de la Ley Nº 2600 de Santa Cruz; artículo 65 de la ley Nº 439 de Tierra del Fuego.

En idéntico sentido se encuentra previsto en el artículo 60 del Código Fiscal de Corrientes.

#### ***V.i.- Legislación de la Provincia de Buenos Aires***

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (T.O. 2011 y mods.) en sus artículos 119 y 131, contempla el “solve et repete”.

La primer norma establece que: *“La resolución dictada por la Autoridad de Aplicación en los recursos de reconsideración quedará firme con la notificación de la misma, quedando a salvo tanto el derecho del contribuyente de acudir ante la Justicia, como el derecho del Fiscal de Estado a manifestar oposición en idéntica forma.*

*Será requisito de admisibilidad de la demanda el previo pago del importe de la deuda en el concepto de los impuestos cuestionados. No alcanza esta exigencia al importe adeudado por multas o sanciones”.*

Por su parte, el artículo 131 del mismo cuerpo normativo, dispone: *“Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable y el Fiscal de Estado podrán interponer demanda ante la Justicia.*

*En el caso de los contribuyentes o responsables, la demanda contra la confirmación de la resolución determinativa en materia de gravámenes tendrá como requisito de admisibilidad el previopago 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”.*

Asimismo, el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, prevé expresamente la regla del pago previo a la interposición de la demanda *“...cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero”* (artículo 19).

Como puede observarse, nuestra legislación procesal contempla el solve et repete como un requisito de admisibilidad de la demanda contencioso administrativa. Más aun cuando el 2º apartado del artículo 19 citado determina que *“Antes de correr traslado de la demanda, el Juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión”.*

El artículo en cuestión excluye expresamente al pago previo de las multas y recargos. Ello es lógicamente consecuencia de la naturaleza penal de ambos conceptos.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Gustavo A. Mammoni, “La indefensión de los contribuyentes frente a los recargos previstos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. L.L. 2007-D, 853; “La inconstitucionalidad del solve et repete en materia de multas administrativas, L.L. 2013-C, 542.



Por último, el 3º apartado de la norma, contempla otras dos excepciones a la aplicación del “solve et repete”:

1.- cuando su interposición implique denegación de justicia;

2.- cuando se deduzca una pretensión meramente declarativa –lo que no impide al Fisco iniciare el correspondiente juicio de apremio-.

Es dable destacar que la Provincia de Buenos Aires ha sido pionera legislando expresamente tales excepciones en su código contencioso administrativo, toda vez que, en realidad, en la praxis de las jurisdicciones provinciales, las excepciones a la regla de *trata se* se encuentran en la construcción jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación –lo que ya fue analizado- y no en el trabajo de las respectivas legislaturas locales.

Precisamente, la Provincia de Buenos Aires –junto a la Provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur<sup>25</sup>- resulta la única jurisdicción que ha receptado la doctrina de la CSJN en materia de excepciones al “solve et repete”, en su normativa fiscal.

Sin embargo, no recepta la más reciente doctrina de la Corte, expresada en los precedentes “Gubelco” y “Orígenes”, en virtud de que tales fallos resultan posteriores al artículo 19, precedentemente transcrito, lo que plantearía la alternativa de introducirse una nueva reforma legislativa.

Volveremos más adelante con esta cuestión.

#### **VI.- El solve et repete en materia de multas**

Ya hemos afirmado en el acápite precedente que sólo algunas provincias han previsto en sus legislaciones la exigencia del pago previo de las multas para habilitar su cuestionamiento judicial.

Amén de ello, la Corte Suprema de Justicia de La Nación, en diversos pronunciamientos, convalidó la obligatoriedad del pago previo de las multas para acceder a la instancia judicial, realizando distinciones conforme la capacidad contributiva del demandante.<sup>26</sup>

Así, la doctrina actual de nuestro cimero Tribunal sustancialmente prescribe que la exigencia del pago previo de la multa impuesta administrativamente a los efectos de recurrir a los estrados judiciales no es violatoria del art. 8 inciso 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, en tanto el apelante no alegue que es imposible debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación

---

<sup>25</sup> Artículo 14, último párrafo, del Código Contencioso Administrativo de Tierra del Fuego (Ley Nº 133 y mods.): “...Los requisitos de pago previo de las contribuciones fiscales vencidas o afianzamiento de intereses punitivos o multas, no serán exigibles cuando impliquen denegatoria de justicia por imposibilidad absoluta de cumplimiento”.

<sup>26</sup> CSJN, Fallos 215:225, 219:668, 247:181, 261:101, 285:302, 288:287, 312:2490, 314:1312, 324:871, E. 380. XXXIX. ORIGINARIO “Edenor S.A. y otro c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad, entre otros.

previsto en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho.<sup>27</sup>

Sin embargo, en la misma línea que buena parte de nuestra doctrina<sup>28</sup>, creemos que la exigencia del pago de la multa administrativamente impuesta como requisito previo a la acción jurisdiccional, lesiona disposiciones de jerarquía superior como lo son los tratados internacionales.

En efecto, la sanción de multa tiene naturaleza penal y ello fue reconocido en reiterados pronunciamientos de nuestro más Alto Tribunal<sup>29</sup>, lo que lleva a considerar aplicables a ellas las normas generales del Derecho Penal, sin perjuicio, claro está, de la debida subordinación a la Ley Fundamental.<sup>30</sup>

Por ello, la circunstancia de que una persona deba abonar una multa antes que exista sentencia firme de un tribunal de justicia, resulta contraria a lo dispuesto en el citado artículo 8 inciso 1 del Pacto de San José de Costa Rica y a la propia Constitución Nacional (derecho a la debida defensa).

La ejecución de la multa impuesta viola el principio fundamental y básico del Derecho Penal de que todo acusado es inocente hasta que se prueba su culpabilidad. Así, no resulta constitucionalmente admisible que las sanciones de multa, clausura y otras que revistan naturaleza penal, impuestas por la Administración, sean ejecutadas antes de que exista un control judicial adecuado de las mismas.<sup>31</sup>

A su vez, de no existir el solve et repete con relación a las multas, no se produciría ninguna alteración en la recaudación de la renta pública, toda vez que en estos casos no se encuentra de por medio la percepción de ingresos fiscales debidamente programados en las normas presupuestarias, sino que se trata de ingresos contingentes.<sup>32</sup>

#### ***VI.i.- El Solve et repete de las multas en la Provincia de Buenos Aires***

Como ya hemos señalado en el acápite "V.i.", el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, excluye a las multas y los recargos de la exigencia tratada (cf. art. 19). De igual forma se prevé en el Código Fiscal (cf. arts. 119 y 131).

No obstante ello, no todos los integrantes de nuestro más alto tribunal de la Provincia han sido coincidentes con el criterio del legislador provincial.

---

<sup>27</sup> Enrique Lavié Pico, "La inconstitucionalidad de la "exigencia del pago previo (solve et repete) de una multa para habilitar la instancia judicial", Estudios de Derecho Público, Edición Asociación de Docentes, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UBA, diciembre de 2013.

<sup>28</sup> José Osvaldo Casas, Eduardo García de Enterría, Enrique Lavié Pico, Arístides Horacio Corti, Rodolfo R. Spisso, Gustavo Mammoni, entre otros.

<sup>29</sup> CSJN, fallos 156:100, 184:162, 239:449, 267:457, 289:336, 290:202, entre otros.

<sup>30</sup> Enrique Lavié Pico, "La inconstitucionalidad de la "exigencia del pago previo (solve et repete) de una multa para habilitar la instancia judicial", Estudios de Derecho Público, Edición Asociación de Docentes, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UBA, diciembre de 2013; Arístides Horacio Corti, David A. Halperin y Rodolfo R. Spisso, "El Principio solve et repete", La Ley, Volumen 2011-E, Buenos Aires, ps. 849/860; CS, Fallos 184:417, 202:293, 235:501, 289:336, 290:202.

<sup>31</sup> Arístides Horacio Corti, David A. Halperin y Rodolfo R. Spisso, "El Principio solve et repete", La Ley, Volumen 2011-E, Buenos Aires, p. 854.

<sup>32</sup> CCA Federal, Sala V, autos "Banco Peña S.A. y otros" del 12/04/2000.

En efecto, la doctrina actual de la Suprema Corte de Justicia de La Provincia en la materia, se materializa en la reciente sentencia del 19 de diciembre de 2012 dictada en autos "Herrera Aníbal R. contra Provincia de Buenos Aires. Inconstitucionalidad del art. 42 ley 11.477".<sup>33</sup> Allí, nuestra Suprema Corte se expidió a favor de la inconstitucionalidad de exigir el pago previo de una multa, pero con tres votos en disidencia.

En el precedente citado se trató la constitucionalidad del artículo 42 de la ley N° 11.477 en cuanto exige, en el marco del procedimiento de fiscalización pesquera provincial, el pago previo de la multa aplicada como condición de admisibilidad de los recursos de reposición y apelación previstos en subsidio de aquél.

Los jueces Hitters, Pettigiani y Kogan se inclinaron por la negativa en cuanto consideran aplicable el criterio sentado por el máximo Tribunal de la Nación según el cual, sólo es posible atenuar el rigorismo del principio del solve et repete ante supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas y comprobadas de los obligados a fin de evitar que ese previo pago se traduzca, a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para afrontar dicha erogación, en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio. En tal sentido, sostuvieron que debe seguirse el criterio del máximo Cuerpo jurisdiccional del país, en tanto la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tanto en los temas federales como en aquellos que no lo son, resultan vinculantes hacia los tribunales inferiores; en el primer caso por tratarse del intérprete último y más genuino de nuestra Carta Fundamental y en el segundo, por imponerse su seguimiento moralmente, sobre la base de los principios de celeridad y economía procesal.<sup>34</sup>

En cambio, los Dres. Negri, Soria, De Lázari y Genoud votaron por la afirmativa.

El Dr. Negri en su voto<sup>35</sup> sostiene que el hecho de que la multa revista naturaleza sancionatoria invalida los fundamentos que de ordinario se alegan para justificar la exigencia del pago previo respecto de las obligaciones tributarias de dar sumas de dinero. Puntualmente indica: *"Este Tribunal ha dicho que la finalidad del denominado solve et repete es la de preservar el normal desenvolvimiento de las finanzas públicas, poniéndolas a cubierto de argucias procesales o expedientes dilatorios (doct. causas B. 55.283, "Pertenezer S.A.", res. del 14-XII-1993; B. 55.927, "American Express Argentina S.A.", res. del 6-VI-1995, entre otras), razón que no puede predicarse respecto de las multas aplicadas como resultado de un procedimiento de infracción, toda vez que no cabe sostener válidamente que aquéllas integren los recursos normales del sistema (conf. causas B. 49.540, "Ancev S.A.", sent. del 9-V-1989; B. 53.829, res. del 3-XII-1991).*

---

<sup>33</sup> SCBA causa I. 3361.

<sup>34</sup> SCBA causa I. 3361, voto del Dr. Hitters, al que adhieren el Dr. Pettigiani y la Dra. Kogan.

<sup>35</sup> SCBA causa I. 3361, voto del Dr. Negri, al que adhieren los Dres. Soria, de Lázari y Genoud.

*En tal contexto, la inconstitucionalidad de la norma surge de su confrontación con el texto de la Constitución y no depende de la acreditación de ningún supuesto fáctico, como aquel referido a la importancia de la multa con relación a la capacidad económica del infractor.*

*Es por tal motivo que lo afirmado por el Asesor General de Gobierno en orden a la escasa importancia económica de la multa impuesta en autos no remedia, sino más bien evidencia, el gravamen constitucional que se denuncia, pues éste no reside en la magnitud del perjuicio patrimonial para quien lo sufre, sino en la violación de los derechos y garantías reconocidas por nuestra Constitución que repelen el cumplimiento anticipado de la pena, cuando aún no ha sido revisada siquiera administrativamente la existencia misma de la infracción”.*

Consecuentemente, conforme la actual doctrina de la SCBA, la exigencia del solve et repete con relación a las multas resulta directamente inconstitucional, sin requerírsele al recurrente prueba alguna de su capacidad económica.

#### ***VI.ii.- Las multas y el solve et repete a la luz de la nueva Ley de Defensa del Consumidor de la Provincia de Buenos Aires***

La reforma introducida a la Ley Provincial de Defensa del Consumidor N° 13.133, estableció la obligación de pago previo de las multas aplicadas por la Administración en el ejercicio del poder de policía de consumo, para habilitar su impugnación judicial. En efecto, para interponer la acción judicial contra la resolución administrativa que imponga una multa en el marco de la Ley Provincial de Defensa del Consumidor, será necesario depositar el monto de ésta presentando el comprobante del depósito junto con el escrito de demanda, excepto cuando el cumplimiento de la sanción pudiese ocasionar un perjuicio irreparable al impugnante.<sup>36</sup>

Tal modificación guarda analogía con las reformas introducidas en la órbita federal a la Ley Nacional de Defensa del Consumidor N° 24.240.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> El artículo 70 de la ley N° 13.133, modificada por la Ley N° 14652 del 13 de noviembre del 2014, establece: “Las decisiones tomadas por el Organismo correspondiente agotarán la vía administrativa. La acción judicial para impugnar esas decisiones deberá iniciarse ante la misma autoridad que dictó el acto, dentro de los veinte (20) días hábiles de notificada. Dentro de los diez (10) días de recibida la demanda el Organismo remitirá la misma junto con el expediente administrativo al Juzgado de Primera Instancia Contencioso Administrativo competente. En todos los casos, para interponer la acción judicial contra una resolución administrativa que imponga sanción de multa, deberá depositarse el monto de ésta a la orden de la autoridad que la dispuso, y presentar el comprobante del depósito junto con el escrito de demanda sin cuyo requisito será desestimado, salvo que el cumplimiento de la misma pudiese ocasionar un perjuicio irreparable al impugnante.

El proceso judicial respectivo tramitará por el proceso sumario de ilegitimidad del Código Procesal Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, a menos que a solicitud de parte del Juez por resolución fundada y basado en la complejidad de la pretensión, considere necesario un trámite de conocimiento más eficaz”.

<sup>37</sup> Juan Ignacio Azcune y Leopoldo Rivas, “Las multas y el solve et repete en la provincia de Buenos Aires. Discordancias jurisprudenciales y un nuevo capítulo legislativo en el derecho del consumidor”, DPI Diario.

En tal ámbito, la inclusión de pago previo de la multa respondió principalmente a las relaciones asimétricas del consumo, en donde generalmente el consumidor se encuentra en una situación desigual ante la empresa –que goza de cierta solvencia y capacidad económica para afrontar la multa-, a la especialidad del procedimiento y a la menor cuantía de los asuntos involucrados.

No debe perderse de vista que la jurisprudencia de la Corte Federal ha avalado la constitucionalidad del pago previo en materia de multas, lo cual no difiere del criterio que ha receptado el legislador nacional en el marco de la relación de consumo.

Sin embargo, estimamos que la introducción de la exigencia a la Ley de Defensa del Consumidor de la Provincia de Buenos Aires, ha respondido en realidad al “aggionamiento” de la legislación provincial a la nacional.

Creemos que tal situación debería ser rigurosamente revisada, toda vez que, tal como analizamos precedentemente, la jurisprudencia de nuestra Suprema Corte no es coincidente con la de su par federal en materia de multas.

Lo contrario conllevaría a la eventual declaración de inconstitucionalidad del artículo 70 de la norma provincial citada, por parte de nuestra SCBA.

#### ***VI.iii.- Las multas y el solve et repete en materia previsional***

En el ámbito previsional nacional también se da la consagración expresa de la regla de pago previo de las multas, como requisito de admisibilidad del recurso judicial; ello conforme lo dispuesto en las leyes Nº 18.820 (art. 15) y 24.463 (art. 26 inc. B).

El Fisco Nacional es quien tiene amplias facultades para verificar en todo el territorio del país, por intermedio de sus funcionarios e inspectores, el cumplimiento de dichas leyes así como de toda otra norma previsional.

En tal sentido, la AFIP, mediante Resolución General Nº 79/98 y mods., instrumentó el procedimiento que debe aplicarse tanto para la determinación de la deuda como para la imposición de sanciones en relación a los recursos de la seguridad social, como por ejemplo las multas que deben imponerse a aquellos empleadores que incumplan ciertas obligaciones previstas en las leyes de previsión social.

Dichas sanciones son apelables ante la Cámara Federal de la Seguridad Social.

Sin embargo, el acceso a la instancia judicial ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, requiere del cumplimiento del depósito previo del importe resultante de la resolución administrativa, tanto se trate de la deuda como de la multa. Es decir que, el cumplimiento del solve et repete se impone

como requisito de admisibilidad del recurso de apelación ante dicho órgano, encontrando su respaldo legal en los artículos 15 de la ley 18.820 y 26 inciso b de la ley 24.463.<sup>38</sup>

Así, la Ley N° 18.820, dispone en su artículo 15: *“Contra la resolución de la Comisión Nacional de Previsión Social, procederá el recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo (...) Dentro de los mismos plazos deberá depositarse el importe de la deuda resultante de la resolución administrativa; su omisión producirá la deserción del recurso”*.

En el mismo sentido, el artículo 26 inciso B de la Ley N° 24.463 de solidaridad previsional, reza: *“En los recursos interpuestos contra resoluciones que dicte la Dirección General Impositiva que denieguen total o parcialmente impugnaciones de deuda determinadas por el citado organismo en ejercicio de las funciones asignadas por el Decreto N° 507/93, siempre que en el plazo de su interposición se hubiere depositado el importe resultante de la resolución impugnada.”*

A su vez, es dable señalar que la AFIP mediante RG N° 3.488/13 modificó el art. 10.5 de la RG N° 79/98 y mods. -que regula el procedimiento de impugnación en materia previsional-, y se adjudicó la facultad de rechazar el recurso de apelación judicial ante la Cámara Federal de la Seguridad Social en caso del incumplimiento del pago previo exigido por las normas antes transcritas.

En los considerandos de tal resolución se afirma: *“Que el aludido requisito -pago previo- se sustenta en la necesidad de asegurar la recaudación de los recursos de la seguridad social en favor del interés colectivo, evitando dilaciones que puedan malograr la política de inclusión social llevada adelante por el Gobierno nacional. Que el incumplimiento de dicho pago previo implica que la instancia judicial no se encuentre habilitada para resolver, privando, asimismo, al Estado del ingreso inmediato y efectivo de los montos vinculados con la seguridad social. Que a fin de impedir el dispendio de recursos administrativos y judiciales, así como lograr celeridad y eficacia en la percepción de los tributos, esta Administración Federal estima que, de verificarse tal incumplimiento, procede el rechazo de la presentación del contribuyente y/o responsable y el inicio de las acciones de cobro pertinentes”*.

A nuestro entender, la mentada resolución provoca el aniquilamiento del ejercicio del derecho de defensa en juicio, el desconocimiento del principio de inocencia y la división de poderes consagrados por la Constitución nacional, pues la resolución administrativa contiene una pena que se aplicará al presunto infractor sin que éste haya tenido siquiera la posibilidad de que un órgano del Poder Judicial revise la admisibilidad del recurso.

Ahora bien, recientemente, la Cámara Federal de la Seguridad Social –Sala II- declaró inaplicable la mentada Resolución General 3488, recordando a la AFIP que en lo que respecta al proceso de apelación su intervención se limita a la recepción de las presentaciones, las cuales deben ser elevadas a

---

<sup>38</sup> Diego Dellavedova, “Recurso de la seguridad social. Determinaciones presuntivas y la exigencia del solve et repete para su impugnación judicial”, *Práctica Profesional* 2011-146, 100-DT 2011 (agosto), 2115.

conocimiento del Poder Judicial, sin que tengan ninguna competencia para disponer respecto de la admisibilidad de dichas presentaciones. Lo hizo en el marco de un recurso de hecho que un contribuyente se vio obligado a presentar, ante la negativa de AFIP de elevar las actuaciones invocando la falta de pago previo, con sustento en la citada Resolución General.<sup>39</sup>

### **VII.- Conclusiones:**

No caben dudas que el “solve et repete” es un instituto muy criticado por la doctrina, que no goza de recepción en la mayoría de las legislaciones europeas actuales (Francia, Suiza, Alemania, entre otras).

De hecho, en el Modelo de Código Tributario para América Latina -preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID-, en el cual se han inspirado la mayoría de los códigos tributarios latinoamericanos, se suprime expresamente la exigencia. Su artículo 177 prescribe: "La acción a que se refiere el art. 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones". En la respectiva exposición de motivos, la comisión asignó gran trascendencia a la no exigencia del pago previo como requisito o presupuesto de la acción, puesto que constituye un medio que torna ilusoria la defensa del contribuyente.<sup>40</sup>

Sin embargo, lo cierto es que tanto el ordenamiento nacional como los provinciales lo contemplan, con diversas variantes, amén que la jurisprudencia mayoritariamente también se ha inclinado por admitirlo.

Ello así, más allá de que desde lo académico puedan encontrarse importantes argumentos para discrepar con el instituto, consideramos que el mismo resulta válido, aunque, al menos, debería adecuarse equilibradamente teniendo en miras los intereses tanto del administrado como del Fisco, de forma tal que se garantice la tutela judicial efectiva, el acceso irrestricto a la jurisdicción y el principio de gratuidad del acceso a la justicia, sin que se afecten las necesidades de las haciendas locales.

Siempre, dejando en claro nuestra firme oposición a que el “solve et repete” sea condición de admisibilidad de los recursos administrativos, debiendo quedar reservado sólo a la vía contenciosa ante la justicia. Mismo criterio con relación a las multas, atento la naturaleza penal de las mismas y las consideraciones vertidas en el acápite VI.

En este lineamiento, consideramos que una atenuación válida a la regla es la recepción en las legislaciones provinciales de la posibilidad de admitir garantías, avales o seguros de caución.

Así las cosas, en lo que hace puntualmente al ámbito de la Provincia de Buenos Aires, proponemos una nueva modificación legislativa en su código contencioso administrativo que recepte la reciente doctrina de la Corte Nacional en los fallos “Gubelco” y “Orígenes”.

---

<sup>39</sup> Fallo del 12/05/2014 en causa "Lee Jung Don c/AFIP s/Recurso de Queja".

<sup>40</sup> Villegas, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 7ma edición, De Palma, Bs. As. 2001. pág. 460-462.

Hasta que ello suceda, los órganos judiciales bonaerenses deberían receptar la jurisprudencia del más alto Tribunal y admitir las fianzas ofrecidas por los sujetos pasivos que pretendan sortear el cumplimiento de la regla.

Finalmente, creemos como válida la posibilidad de la creación del instituto denominado “beneficio de litigar sin pago previo del tributo”, tal como ha sostenido cierta doctrina.<sup>41</sup>

El mismo se introduciría al proceso por vía incidental, al igual que el clásico “beneficio de litigar sin gastos” y en tales condiciones no suspendería el expediente principal, permitiendo así por lo tanto el libre acceso a la justicia sin restricciones económicas. Al mismo tiempo, tampoco eterniza el ingreso del tributo al Fisco, pues en el mismo incidente el actor deberá demostrar la carencia de capacidad contributiva para hacer frente al pago previo pretendido por el ente recaudador. Así para la viabilidad del incidente, los jueces tendrán que efectuar un examen de proporcionalidad entre la concreta capacidad económica del presentante y el real desapoderamiento de bienes que podría significar el cumplimiento del tributo.

En el caso en que se resuelva a favor del beneficiario, se suspenderá durante la tramitación del procedimiento el cumplimiento de su obligación fiscal, siempre y cuando durante el proceso no mejore su capacidad contributiva o no se resuelva en forma contraria la acción principal.<sup>42</sup>

De tal manera, podría resultar una solución al acceso a la instancia judicial sin obstáculos procesales, sin vulnerar el derecho de defensa en juicio y de igualdad, y sin afectar las rentas locales.

---

<sup>41</sup> Patricio Alejandro Maraniello, “El incidente de beneficio de litigar sin “solve et repete”, Revista de Derecho Público.- 1. Proceso administrativo - III. Rubinzal – Culzoni Editores, Director Tomás Hutchinson, Año 2004.

<sup>42</sup> Idem nota n° 41.