

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PAGO PREVIO (*SOLVE ET REPETE*) COMO
CONDICIÓN DE ACCESO A LA JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA**

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

1. *Solve et repete*

La regla del *solve et repete* es aquella en virtud de la cual se exige el pago previo de la obligación tributaria como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa.

El pago previo de los tributos como requisito para reclamar la improcedencia de la determinación efectuada por los organismos fiscales reconoce su fuente en las normas legales que lo han establecido, pero carece de base constitucional pues su aplicación priva a los administrados de su derecho a revisar los actos de la administración cuando se encuentran afectados ilegítimamente, con lo cual se ven privados de ejercer el previo control de legitimidad de dichos actos.

Este privilegio a favor del Fisco es una creación legislativa que no está respaldada por norma constitucional alguna que le otorgue legitimidad.

Así, la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 de aplicación en el ámbito de la Administración Pública Nacional y las provincias en sus leyes de procedimientos administrativos recogen la regla bajo análisis y si bien el artículo 12 de la Ley citada concede la posibilidad de suspender el acto administrativo en el supuesto de que su aplicación cause perjuicios graves para el administrado, la posibilidad de obtener tal suspensión, en la práctica, sólo es posible en sede judicial mediante una medida cautelar que obliga al administrado a demostrar la irreparabilidad del daño y acreditar, a fin de obtener dicha medida, los requisitos indispensables para su procedencia, es decir: verosimilitud del derecho, peligro en la demora y contracautela suficiente.

Como puede verse, la regla del *solve et repete* es un escollo muy difícil de eludir si se pretende hacer respetar la garantía constitucional del debido proceso consagrada en el artículo 18° de la Constitución Nacional y en el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica.

Esta creación legislativa parte de la convicción de que los contribuyentes, abusando de una norma garantista, podrían postergar excesivamente el pago de los recursos fiscales. Sin embargo se omite que esta regla no va dirigida sólo a quienes puedan interponer recursos o impugnar los actos determinativos con fines ilegítimos sino en general a todos los administrados.

Cuando la Constitución dispone categóricamente que ningún habitante del país será penado sin juicio previo, proclama el viejo aforismo de que nadie será considerado

culpable si no ha sido declarado tal por sentencia de un juez, como lo ha afirmado nuestra Corte Suprema desde los primeros años de su instalación ¹.

Este principio de inocencia que se remonta a épocas anteriores a la Revolución Francesa tuvo su consagración legislativa en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, que estableció que todo hombre debía "presumirse" inocente. Esta fórmula se repite en textos legales y constitucionales hasta nuestros días y, así, en el artículo 8° de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, párrafo 2, se dice que "toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad".

En este escenario, profanando el estado jurídico de inocencia del que goza todo ciudadano, se inserta la regla de *solve et repete* con base y fundamento en una pretendida presunción de culpabilidad generalizada a todos los ciudadanos.

A contrapelo del principio de la tutela judicial efectiva, por vía legislativa se impide que sea el juez quien juzgue la procedencia del acto administrativo de determinación tributaria antes de provocar un perjuicio económico al contribuyente, constituyéndose así el pago previo en un castigo anticipado fundamentado en consideraciones dogmáticas que vulneran principios jurídicos fundamentales.

En las condiciones actuales de la Argentina, donde los procesos duran muchos años parece un despropósito obligar a los contribuyentes al pago anticipado de tributos cuestionados pues colocan a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso-tributario en una situación de franca desigualdad y en un estado de indefensión, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recursos a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencias de impuestos liquidadas por la Administración Tributaria. Ello es discriminatorio y contrario a los preceptos constitucionales correctamente interpretados.

En un escenario en el cual tanto los contribuyentes como el Fisco pueden actuar de forma contraria a las normas tributarias, no se justifica que se otorgue por vía legislativa un privilegio de tal importancia a favor del Estado so pretexto de una potencial conducta antijurídica del contribuyente, subvirtiendo la virtualidad jurídica del estado de inocencia del que goza el administrado elevado a la categoría de derecho fundamental.

2. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Tradicionalmente la Corte se ha pronunciado a favor de este instituto jurídico. Sin embargo ha fijado excepciones a esta regla para casos anómalos en los cuales el tributo cuestionado es inconstitucional (Fallos: 20/8/85, "Provincia de Santiago del Estero c/Gob. Nac.y/o YPF y 28/2/73, "Hidronor S.A. c/ Provincia de Neuquén"). En este aspecto ha resultado un instrumento procesal eficaz la acción declarativa que prevé el artículo 322° del C.P.C.C.N que admite prevenir la lesión del derecho invocado cuando no existe otra vía procesal idónea que evite el pago previo de la obligación pretendidamente ilegítima.

¹ GONZALEZ CALDERON, JUAN A, "Derecho Constitucional", Ed. Krait, Buenos Aires, 1967, p. 245

Mediante la reforma constitucional de 1994 el Pacto de San José de Costa Rica adquirió jerarquía constitucional (artículo 75, inc. 22 de la C.N.) y con ello también el artículo 8° primer párrafo que dice que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente, imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de derechos u obligaciones de orden civil, laboral o fiscal o de cualquier otro carácter. Por imperio de la jerarquía constitucional que ostenta, dicho Tratado tiene supremacía sobre cualquier otra norma jurídica infraconstitucional. Ello así, la regla del *solve et repete* debería considerarse derogada teniendo en cuenta la aplicación obligatoria de dicho Tratado en el derecho interno del país, habiendo sido la propia Corte Suprema de la Nación la que declaró la operatividad de los Tratados internacionales, considerándolos como acto complejo federal, jerárquicamente superior a cualquier ley interna ("Ekmekdjian, Miguel A"). La obligación de su aplicación en nuestro país, hace pasible al Estado de responsabilidad internacional atendiendo a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, si alguno de los poderes del mismo se aparta de sus mandatos.

No obstante consagrar la operatividad del Pacto de San José de Costa Rica el Superior Tribunal ha mantenido la constitucionalidad de la regla *solve et repete*, pero admitiendo su morigeración ante la alegación y prueba de una concreta imposibilidad económica, no infundada y conjetural, contemplando situaciones patrimoniales concretas de los contribuyentes a fin de impedir el menoscabo de la defensa en juicio, debiendo soportar estos la carga de la prueba de acreditar tal circunstancia, tornando así ilusorio el derecho de defensa.

Otorgarle un amplio margen de discrecionalidad a la Justicia para resolver acerca de la improcedencia del *solve et repete* frente a situaciones en las cuales debe acreditarse la imposibilidad económica, derivaría en soluciones injustas y no es el remedio adecuado dado que el acceso a la justicia es un derecho del cual nadie puede quedar excluido.

La regla del pago previo debería ser fulminada por la tacha de inconstitucionalidad por afectar derechos fundamentales de rango constitucional, y así debería declararlo la Justicia. En dicho contexto, puede válidamente cuestionarse la vigencia legal de la misma y, por lo tanto su subsistencia, pues cuando la constitución formal pierde vigencia sociológica ello se produce en desmedro de la validez pues, siendo esta una cualidad del derecho positivo, la falta de vigencia del mandato plasmado en la constitución formal deriva en la consecuencia que el derecho positivo deja de ser positivo, ya que se desvanece el sustrato jurídico de la validez.

3. El acceso a la justicia como derecho fundamental y el Principio de proporcionalidad

El acceso a la justicia es un derecho humano fundamental que implica la obligación positiva del Estado de conceder a todas las personas bajo su jurisdicción, un recurso judicial efectivo y sin restricciones contra actos violatorios de sus derechos fundamentales.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

De conformidad con el principio de interdicción de la excesividad, la intervención del legislador en el campo de los derechos fundamentales debe ser necesaria, adecuada y proporcionada, y toda limitación a dichos derechos está sujeta a la exigencia de que no exista otro medio menos irritante para los administrados. Este principio, también conocido como principio de proporcionalidad o de razonabilidad, implica la adecuación del medio al fin perseguido y que, ante la existencia de varios medios, se opte por aquél que ocasione el menor daño posible.

Hay una parte del contenido del derecho, su núcleo o médula, que es necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. En esta perspectiva se desconoce el contenido esencial del derecho cuando éste queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojen de la necesaria protección.

El factor de ponderación que arroje luz sobre el alcance de la limitación del derecho y permita su adecuada configuración frente al caso concreto, viene dado por la aplicación del principio de proporcionalidad. En efecto, la regulación al ejercicio del derecho no puede afectar su contenido esencial y su justificación debe fundarse en el principio de proporcionalidad, es decir, debe ser razonable y proporcionada y no debe existir otro medio que cause menor daño, pues, en el caso que ese otro medio existiese, debe optarse por este, ya que es el que ocasiona menos lesión al derecho afectado. Pero, en ningún caso puede quedar afectado el contenido esencial de tal derecho.

El principio de proporcionalidad es un principio implícito de rango constitucional que deviene del Estado de Derecho y del respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales y su desconocimiento por parte del Estado hace caer a la actuación estatal en el ámbito de la arbitrariedad y, por lo tanto, de la ilegitimidad.

En la actualidad existe una clara confrontación entre el derecho fundamental de acceso a la justicia y las normas infraconstitucionales que establecen la obligación del pago previo de los tributos reclamados por los Fiscos para que los contribuyentes puedan acceder efectivamente a un juicio justo.

El *solve et repete* quebranta el principio de proporcionalidad o razonabilidad, por la injusticia que denota al violar el contenido esencial del derecho de acceso a la justicia con el fin de revisar los actos administrativos en materia tributaria, con la consecuencia de anular al extremo dicho derecho de manera tal de que éste resulta indisponible para su titular.

El *solve et repete* es una institución jurídica anacrónica y en franco retroceso en el derecho comparado y su mantenimiento en el derecho positivo local contraviene derechos fundamentales consagrados por las constituciones tanto Nacional cuanto provinciales.

En Argentina, especialmente a partir de la incorporación de los tratados de derechos humanos a la Constitución Nacional reformada en 1994, la cuestión no queda limitada al reconocimiento explícito del derecho al libre acceso a la justicia, sino a proveer a su efectiva protección, de modo de impedir que este resulte finalmente violado. La

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

restricción de la garantía del derecho fundamental de acceso a la justicia impide asegurar el ejercicio de los restantes derechos y libertades.

El derecho a la tutela judicial efectiva requiere que los procedimientos judiciales destinados a proteger los derechos sociales, no presenten condiciones u obstáculos que le quiten efectividad para cumplir con los fines para los que fueron previstos

Si la administración de justicia es el vehículo mediante el cual ha de llevarse a la práctica la obligación estatal de proveer la manera de que las personas puedan dirimir sus conflictos jurídicos para defender sus derechos, la abstención del interesado por razones ajenas a su voluntad que viene de la mano de una regla infraconstitucional como el *solve et repete*, que lo sitúa en condiciones desfavorables para emprender el litigio, es equivalente a una denegación de justicia.

A la luz de la garantía del debido proceso consagrado en la Constitución no existen argumentos jurídicos que habiliten a sostener la virtualidad del *solve et repete*, por cuyo motivo debe declararse la inconstitucionalidad de su aplicación en materia tributaria.

El Estado está obligado a administrar la justicia de modo tal de procurarle a los contribuyentes los medios alternativos idóneos para acceder a la justicia, sin que éstos deban soportar una carga tan pesada como el *solve et repete*, cortapisa ésta que, además y fundamentalmente, es, en nuestra opinión, ostensiblemente inconstitucional.

Buenos Aires, 9 de agosto de 2011