

TRABAJO FINAL

EL PRINCIPIO DEL “SOLVE ET REPETE” EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO

Autor: Patricio Rins

Tutor: Esteban Fada

DICIEMBRE 2015



TRABAJO FINAL EL PRINCIPIO DEL “SOLVE ET REPETE” EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO por Patricio Rins se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución – No Comercial – Sin Obra Derivada 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

I. INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo Final, titulado “El Principio del Solve et Repete en el Derecho Tributario Argentino”, tiene por finalidad efectuar un análisis pormenorizado de las consecuencias jurídicas y económicas de la aplicación del principio del “Pague y Repita” en las diferentes etapas recursivas en el Procedimiento Tributario, haciendo especial hincapié en el análisis constitucional de dicho principio en el marco de nuestra Carta Magna y de los Tratados Internacionales ratificados por la República Argentina.

El tema elegido es integrador del programa de materias desarrolladas a lo largo de la carrera, y goza de trascendental importancia en materia tributaria, dado que su correcto conocimiento permitirá desarrollar estrategias recursivas inteligentes contra las pretensiones fiscales de los Organismos Recaudadores, más específicamente, respecto a los procedimientos de “Determinación de Oficio” de impuestos efectuadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos -en adelante, AFIP- en el marco del artículo 16 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario.

En virtud de ello, el presente trabajo final sobre el “SOLVE ET REPETE” se estructurará en cinco etapas:

- i. ANTECEDENTES**
- ii. MARCO CONCEPTUAL Y NORMATIVO**
- iii. MARCO LEGAL EN LA REPUBLICA ARGENTINA**
- iv. IMPLICANCIAS FACTICAS Y ECONOMICAS EN ARGENTINA**

v. MARCO CONSTITUCIONAL

Así es que a lo largo del presente escrito se desarrollará el concepto y origen del mencionado principio, como así también su naturaleza y los fundamentos de su aplicación, con la finalidad de lograr un acabado marco teórico que permita arribar a conclusiones concretamente fundadas. Para ello estudiaremos diferentes conceptos vertidos por la doctrina y especialmente, por la jurisprudencia de los distintos tribunales administrativos y judiciales de la República Argentina.

Adicionalmente, analizaremos para la República Argentina, el marco normativo jurídico a nivel nacional y en determinados ordenamientos provinciales, sus consecuencias fácticas y económicas, siempre en particular relación con la raigambre constitucional sobre la base de la Constitución Nacional Argentina y el "Pacto de San José de Costa Rica", con la finalidad de arribar a conclusiones teóricas y prácticas para el desarrollo de la materia profesional.

A. OBJETIVOS

El presente trabajo tiene como objetivos la siguiente enumeración:

- Efectuar una concreta definición del principio del "Solve et Repete", teniendo en cuenta sus orígenes en el Derecho Romano.
- Analizar el principio del "Solve et Repete" en el Derecho Comparado, haciendo hincapié en el Derecho Tributario Italiano como origen del mismo.

- Realizar un análisis pormenorizado de la naturaleza y fundamentos del mencionado principio, considerando las diferentes tesis sobre las cuales se fundan las bases del "Solve et Repete".
- Desarrollar un estudio minucioso del principio del "Solve et Repete" en la República Argentina, teniendo en cuenta su marco normativo jurídico a nivel nacional y en determinados ordenamientos provinciales.
- Ensayar la aplicación del principio del "Solve et Repete" en el marco de las diferentes determinaciones de tributos en las diversas etapas recursivas existentes ante los distintos tribunales administrativos y judiciales de la República Argentina.
- Examinar la jurisprudencia y doctrina que se relaciona con el tema bajo estudio.
- Efectuar, sobre la base de la jurisprudencia vigente, un análisis de características "prácticas" de un caso concreto, en el cual queden plasmadas las consecuencias económicas del principio bajo estudio.
- Realizar un examen de la raigambre constitucional de dicho principio, sobre la base de la Constitución Nacional Argentina y el "Pacto de San José de Costa Rica".
- Lograr establecer conclusiones que permitan entender la aplicabilidad del mismo en las diferentes etapas administrativas y judiciales, sobre la particular base del análisis constitucional llevado a cabo, para así llevar a cabo una propuesta concreta sobre la aplicabilidad del principio del "Solve et Repete".

B. METODOLOGIA

El trabajo final se desarrollará sobre la base de los objetivos expuestos y con el orden de prelación definido, comenzando por las bases generales del principio del "Solve et Repete" para concluir en un análisis específico, de sus características propias y particulares y con las implicancias de este en el ámbito administrativo y jurídico de la República Argentina, especialmente sobre la base de lo establecido por la Constitución Nacional y Tratados Internacionales.

Atento a ello, en primer término, y de acuerdo a lo destacado en el punto **i**, se analizarán los principales conceptos introductorios al Recurso Tributario, destacando sus formas de determinación y su necesidad para el desarrollo de las actividades del Estado.

A continuación, sobre la base del punto **ii**, se efectuará una definición del principio del "Solve et Repete", sobre la base de los diferentes conceptos vertidos por la jurisprudencia y la doctrina, teniendo en cuenta su origen en el Derecho Romano. Asimismo, se expondrá la naturaleza y los fundamentos de dicho principio, teniendo en cuenta las diferentes tesis sobre las cuales se asienta el "Solve et Repete".

Cabe agregar que se procederá a realizar un análisis de la aplicación del principio del "Solve et Repete" en los diferentes ordenamientos jurídicos de otros países del mundo, especialmente analizando el Derecho Tributario Italiano donde el mencionado principio tuvo su aparición.

Con relación al punto **iii**, y una vez desarrollados los aspectos generales del principio, se analizará el marco jurídico vigente en la República Argentina, tanto en el ámbito nacional, como así también en determinados ámbitos provinciales, dada la forma de organización federal del Estado argentino. Se desarrollará su aplicabilidad específica en el Derecho Tributario Argentino, se analizará las consecuencias de dicho principio en cada una de las diferentes etapas recursivas existentes ante los diversos tribunales nacionales administrativos (Tribunal Fiscal de la Nación) y judiciales (Juzgados Contencioso Administrativos, Juzgados Federales en Primera Instancia, Cámaras de Apelaciones, Corte Suprema de Justicia de la Nación), analizando el efecto suspensivo y/o devolutivo de cada uno de los recursos vigentes aplicables en la órbita fiscal. Asimismo, se realizará un análisis similar respecto a la aplicación del principio de la referencia en distintos ordenamientos provinciales.

Posteriormente, y sobre la base del mencionado marco jurídico nacional, de acuerdo a lo destacado en el punto **iv** se desarrollará un análisis principalmente práctico de las consecuencias de la aplicación del principio del "Solve et Repete", a los fines de analizar la neutralidad (o no) de su aplicación fáctica.

Continuando en el ámbito de la República Argentina y para finalizar el desarrollo del presente trabajo final, se analizará (de acuerdo al punto **v**) su constitucionalidad, teniendo en cuenta las garantías que establece nuestra Carta Magna y los Tratados Internacionales incorporados, más específicamente, por La Convención Americana sobre Derechos

Humanos, más conocida como el “Pacto de San José de Costa Rica”, suscripta el 22 de noviembre de 1969.

Finalizando, se efectuarán las conclusiones a las que se arriban después del presente estudio, principalmente sobre la base de la constitucionalidad del principio del “Solve et Repete” dentro en el marco de legalidad y jerárquico de las diferentes normas que integran el Derecho Tributario Argentino.

C. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACION

Con relación al tema de la referencia, y como ya se anticipara en la introducción, su importancia radica básicamente en entender claramente las consecuencias del principio del “Solve et Repete” en materia procesal, más específicamente, en la comprensión de su aplicación a cada una de las etapas recursivas existentes en el Procedimiento Tributario Argentino.

El mismo es de radical importancia económica y jurídica, dado que el correcto juicio sobre éste permitirá desarrollar estrategias recursivas idóneas que permitan defender los legítimos intereses de los contribuyentes ante determinaciones tributarias y/o aplicación de multas y sanciones por parte de la Administración Fiscal.

II. ANTECEDENTES

De acuerdo a lo expuesto en el punto I.i del presente trabajo, y de manera previa a introducimos en el desarrollo conceptual del principio del "Solve et Repete", se abordará los principales antecedentes vinculados con el mencionado principio.

Atento a ello, a continuación se desarrollarán aspectos vinculados con la Actividad Financiera del Estado, haciendo hincapié en el principal recurso del cual dispone, el llamado "Recurso Tributario", en el marco del Poder Tributario del cual gozan los Estados en sus diferentes niveles federales.

A. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LAS FINANZAS PÚBLICAS

Tal cual se expusiera previamente, a continuación se analizará que se entiende por la llamada "Actividad Financiera del Estado", la cual puede definirse como el conjunto de actos por los cuales el Estado realiza gastos y obtiene recursos, que tienen como objetivo final la satisfacción de las necesidades públicas.

Esta actividad del Estado es abordada por las "Finanzas Públicas", la cual, para su correcto estudio, requiere la debida comprensión del significado conceptual de cuatro nociones fundamentales íntimamente vinculadas entre sí: necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público:¹

¹ Villegas, Héctor B. (2001). *Curso de Finanzas y Derecho Financiero*, (7° ed.). Buenos Aires: Editorial Depalma.

1. **Necesidades públicas:** Son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado. Algunas son de satisfacción indispensable para la vida normal del hombre, individualmente considerado, pudiendo ser, a su vez, inmateriales (intelectuales, religiosas, morales, etc.) o materiales (alimentación, vestido, habitación, etc.).
2. **Servicios públicos:** Son las actividades que el Estado (representado por el gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las mencionadas necesidades públicas. Cabe destacar que existen servicios públicos “esenciales” y “no esenciales”. Los servicios públicos esenciales son inherentes a la soberanía del Estado, puesto que sólo pueden ser prestados por él en forma exclusiva e indelegable, haciendo uso de todas las prerrogativas emanadas de su poder de imperio, o sea, del poder de mando que como suprema autoridad pública se ejerce sobre quienes están sometidos a su jurisdicción soberana. Los servicios públicos no esenciales, tienden a satisfacer necesidades públicas vinculadas al progreso y bienestar social, no se consideran inherentes a la soberanía, por cuanto para su prestación no es ineludible la utilización de las prerrogativas emanadas del poder de imperio.
3. **Gasto Público:** Para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar erogaciones (que suponen los previos ingresos). Ello nos introduce en el campo de las finanzas públicas en virtud de sus dos típicos fenómenos: gastos y recursos públicos. Observamos, por lo pronto, la necesidad de que el Estado efectúe gastos o erogaciones (Remuneraciones a dependientes del Estado, Subsidios, Obras Públicas, etc.)
4. **Recurso Público:** Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El Estado debe, pues,

tener ingresos, los cuales derivan de sus recursos públicos. Esos ingresos a veces se originan en el propio patrimonio del Estado (a través de la explotación, alquiler o venta sus propiedades, o si obtiene ganancias por medio de sus empresas o por la explotación de algún servicio público por parte del Estado, la cual le arroje beneficios). Pero la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva y mediante los tributos. Puede, asimismo, recurrir al crédito público obteniendo bienes en calidad de préstamo.

Entendido estos conceptos previos, y más específicamente con relación a los Recursos Públicos, a continuación se desarrollará el más importante de ellos vinculado con el presente trabajo: "EL RECURSO TRIBUTARIO".

B. EL RECURSO TRIBUTARIO

La mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas cubren sus erogaciones, proviene de las detracciones coactivas de riqueza denominadas "tributos", los cuales son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio (Poder Tributario) en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Al respecto, como características propias se puede destacar²:

a) Prestaciones en dinero: Es una característica de nuestra economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Si bien lo normal es que la

² Villegas, Héctor B. (2001). *Curso de Finanzas y Derecho Financiero*, (7º ed.). Buenos Aires: Editorial Depalma.

prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente variable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario.

b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio: Elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de "compeler" al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. La "bilateralidad" de los negocios jurídicos es sustituida por la "unilateralidad" en cuanto a la génesis de la obligación.

c) En virtud de una ley: No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino "nullum tributum sine lege"³. A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole. Puede consistir en un hecho, un conjunto de hechos, en un resultado, en una situación particular en que el obligado se encuentra en un momento, o en una situación que se produce, pudiendo, a veces, integrarse la circunstancia fáctica, con una actividad o gasto estatal. Tal circunstancia fáctica hipotética y condicionante se denomina hecho imponible, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia

³ Jarach, Dino (1943). *El Hecho Imponible*, (3° ed.). Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot.

potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene.

d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines: El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Pero este objetivo puede no ser el único.

El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etc. Sin embargo, este objetivo extrafiscal adicional (aun siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada.

La ciencia de la hacienda ha analizado extensamente cuáles son los principios ideales aplicables para distribuir la carga del tributo entre los componentes de la comunidad; así, por ejemplo, los de la capacidad contributiva, contraprestación, beneficio, indemnización, expropiación, gratuidad, onerosidad, etc. De ellos sólo nos interesa considerar el que modernamente ha ganado terreno como principio fundamental en la distribución de la carga impositiva, o sea, el de la capacidad contributiva, entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos. La adopción de este criterio distributivo responde a exigencias de "razonabilidad" y "justicia" que parece imposible soslayar. Estos valores imponen que sea la capacidad contributiva de los miembros

de la comunidad, la magnitud sobre la cual se establezca la cuantía de los pagos impositivos. Dicha cuantía debe ser fijada por el legislador mediante la ponderación de todas aquellas circunstancias que tornen equitativa la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público (por ejemplo: niveles mínimos de renta, origen de ellas, cargas de familia, etc.).

En virtud de lo expuesto, la ÚNICA fuente de un tributo es LA LEY. No existe tributo sin ley previa.

En este orden de ideas, cabe recordar que la Constitución Nacional funciona como un marco de referencia el cual todas y cada una de las leyes promulgadas deberán respetar los principios y garantías contenidas en ella.

Atento a ello, si bien el Estado tiene una facultad muy poderosa que es la capacidad para sancionar normas y valerse de la fuerza para hacerlas cumplir, ese poder no es absoluto, sino que se encuentra limitado por los derechos individuales de los habitantes receptados nada menos que en nuestra Carta Magna.

Y precisamente, es ahí donde en uso de una facultad desmedida por parte del Estado nace el "Solve et Repete".

C. LA DETERMINACION TRIBUTARIA

Tal como lo define Villegas, Por determinación tributaria se entiende que corresponde al "acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat)".

Al respecto, cabe destacar que el acto de determinación puede estar a cargo del obligado, de la administración, o de ambos concurrentemente, por cuyo imperio a estos sistemas se los reconoce como:

- **Determinación por Sujeto Pasivo o Autoliquidación:**

Esta es en forma directa por conocimiento de la materia imponible, es decir, es una determinación sobre una base cierta que lleva acabo el sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente y demás responsables) presentando la declaración jurada. Es la forma de determinación de deuda tributaria más aplicada en nuestro sistema tributario. El procedimiento sobre base cierta se cumple con la sola intimación administrativa de pago, sin necesidad de una resolución fundada ni procedimiento previo con legitimo contradictorio del contribuyente o responsable.

- **Determinación Mixta:**

Como bien lo indica su nombre, este tipo de procedimiento se efectúa mediante la cooperación del fisco y el sujeto pasivo. Es decir, no es el sujeto pasivo el que establece el monto a pagar, sino que solo se limita a aportar datos que el fisco le solicita y es este ultimo el que fija el importe de la deuda a pagar. Esta forma de establecer la obligación tributaria, solo es aplicada en limitados tributos, como por ejemplo en el caso de los derechos aduaneros o la tasa de comercio e industria de la Municipalidad de la ciudad de Córdoba.

- **Determinación de Oficio o Administrativa:**

Estimación llevada a cabo por el propio Fisco, de forma subsidiaria, en los siguientes casos:

- ✓ Cuando así esta ordenado por la ley -por ejemplo el impuesto inmobiliario en las provincias y comunas.
- ✓ Cuando los contribuyentes y demás responsables no aportan los datos solicitados por el Fisco en la determinación mixta o no presentan las declaraciones juradas, en el caso de la determinación por sujeto pasivo.
- ✓ Cuando si bien cumplen con sus obligaciones formales tributarias presentando la declaración jurada o los datos solicitados por el fisco, tanto las declaraciones como los datos son impugnados por presentar errores, omisiones o inexactitudes que pueden ser intencionales o no.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 16 de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, en materia de determinación de oficio, el mismo establece:

“Art. 16.-Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º, punto 1, inciso b) y 10 del Decreto N° 618/97.

Cuando se trate de liquidaciones efectuadas con arreglo al último párrafo del artículo 11 el responsable podrá manifestar su disconformidad antes del vencimiento general del gravamen; no obstante ello, cuando no se hubiere recibido la liquidación QUINCE (15) días antes del vencimiento, el término para hacer aquella manifestación se extenderá hasta QUINCE (15) días después de recibida.

El rechazo del reclamo autorizará al responsable a interponer los recursos previstos en el artículo 76 en la forma allí establecida.”

En esta última clase de determinación tributaria es el ámbito dentro del cual podemos encontrar el principio “Solve et Repete”, más precisamente en los procedimientos regulados por la ley nacional (y también por las demás leyes provinciales, de acuerdo a sus Códigos Tributarios específicos), donde queda expuesto que determinadas instancias el “Pague y Repita” es un requisito hasta de admisibilidad (en algunos casos) de los recursos contra las determinaciones administrativas.

En esta actividad parajurisdiccional de la Administración -como es este procedimiento de determinación administrativo- los funcionarios u órganos administrativos determinan la materia imponible y a la vez obran como jueces (resultando la situación de Juez y Parte del Organismo Fiscal), aún admitiendo que, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la validez de los procedimientos de los órganos administrativos en este caso el Fisco- se encuentra supeditada al requisito de que se deje expedita la instancia judicial posterior.

Atento a lo expuesto, y a modo de resumen para el ámbito nacional, las instancias administrativas y jurisdiccionales que se encuentran son las siguientes:

Instancia Administrativa		Recurso de Apelación al TFN Art. 76 Inc. "b" Ley 11.683	Recurso de Reconsideración para ante el Superior Art. 76 Inc. "a" Ley 11.683	Recurso de Apelación ante el Director General AFIP. Artículo 74 DR Ley 11.683
Instancia Jurisdiccional	Primera Instancia	No aplica	Juzgados Nacionales en lo Contencioso Administrativo (CABA) o Juzgados Federales Provinciales	Juzgados Nacionales en lo Contencioso Administrativo (CABA) o Juzgados Federales Provinciales
	Segunda Instancia	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal	Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo (CABA) o Cámaras Federales Provinciales	Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo (CABA) o Cámaras Federales Provinciales
	Última Inst.	Corte Suprema de Justicia de la Nación		

Efectuado este análisis conceptual previo necesario, a continuación se desarrollarán los puntos destacados en el punto I. del presente trabajo vinculados específicamente con el principio del "Solve et Repete".

III. MARCO CONCEPTUAL Y NORMATIVO DEL PRINCIPIO DEL SOLVE ET REPETE (PUNTO I.ii)

A. DEFINICION CONCEPTUAL

El principio del "Solve et Repete" es aquella regla en virtud de la cual se exige el pago previo de la obligación tributaria como condición para la revisión amplia de la determinación

administrativa, es decir, el pago previo de los tributos como requisito para reclamar la improcedencia de la determinación efectuada por los organismos fiscales.

Así también lo sostiene Giuliani Fonrouge, al destacar que este principio “importa la exigencia del pago previo de la obligación tributaria, como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa”⁴

Según Villegas, la regla Solve et Repete significa que “cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.”⁵

Este principio 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.

B. NATURALEZA Y FUNDAMENTO: TEORIAS

Con relación a la naturaleza y los fundamentos del principio del “Solve et Repete”, existen diferentes tesis doctrinarias vinculadas con estos conceptos.

Entre ellas, es importante destacar:

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1982). *Derecho Financiero Tomo II*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

⁵ Villegas, Héctor B. (2001). *Curso de Finanzas y Derecho Financiero*, (7° ed.). Buenos Aires: Editorial Depalma.

a. Tesis Política

Esta corriente considera al principio del "Solve et Repete" como un PRIVILEGIO del FISCO, establecido con la finalidad práctica de que la actividad del Estado no resulte perturbada por dilaciones en la oportuna percepción de los tributos.

b. Tesis Administrativista

Bajo esta tesis, se sostiene que en el derecho tributario, están permanentemente presentes los principios del derecho administrativo.

Atento a ello, la fundamentación del "Solve et Repete", deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, más específicamente de la facultad ejecutoria del acto administrativo que determina el tributo, dado que Fisco y contribuyente no se encuentran en una plano de igualdad.

Esta tesis es crítica de aquellos doctrinarios que sostienen que este principio es una disposición de excepción a favor del Fisco (dado que invierte los principios procesales ordinarios, al colocar a la ejecución con anterioridad a la decisión), y sostienen que esto es sólo consecuencia de la actividad administrativa, constituyendo un complemento lógico de las limitaciones al ejercicio del poder jurisdiccional sobre los actos de la administración, dado que la autoridad judicial no puede revocar o modificar el acto administrativo.

Bajo esta tesis, la autoridad judicial no puede anular el acto administrativo de imposición, sino reparar la lesión jurídica que provoca sus efectos.

Entre los principales doctrinarios que apoyan esta tesis, encontramos a Dino Jarach.

c. Tesis Autónoma

Esta corriente doctrinaria, reconoce en el principio del "Solve et Repete", un instituto propio del derecho tributario, el cual posee fundamentos políticos, económicos y culturales.

Al respecto el Doctor Archille Donato Giannini sostiene que el principio "solve et repete" no guarda relación con el principio de ejecutoriedad del acto administrativo- oponiéndose a la tesis administrativa- sino que es una norma particular del derecho tributario que se justifica por necesidades políticas y por la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación.⁶

Por su parte, Grizziotti, afirma que constituye una institución autónoma del derecho tributario y reviste el carácter de "medida protectora de política financiera" cuya finalidad, función o motivo es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla protectora contra los contribuyentes de mala fe.⁷

Adicionalmente, Giuliani Fonrouge, considera que la opinión más adecuada al funcionamiento de la regla "Solve et Repete" y más favorable a la independencia del derecho financiero, es la que la considera una institución autónoma con finalidad protectora pero de cualquier modo señala que no es una institución que se imponga con clara fundamentación jurídica, dado que es un privilegio a favor del Estado inadecuado a los principios jurídicos fundamentales en el Estado de Derecho, dado que quien no pueda satisfacer la pretensión jurídica de la administración acreedora, no podrá obtener su pronunciamiento sobre la legitimidad del acto que le impone una obligación a su juicio ilegal.

⁶ Valdés Costa, Ramón (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

⁷ Bielsa, Rafael (1995). *Estudios de Derecho Público II - Derecho Fiscal*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Sobre el particular, expresa que *“si bien es verdad que debe asegurarse el interés fiscal, poniéndose a cubierto de malévolas argucias y expedientes dilatorios, tal finalidad puede obtenerse por diversos medios sin necesidad de recurrir a un medio justamente condenado como “inicuo” e “instrumento de tortura” y “llamado a desaparecer.”*⁸

C. ORIGEN

Los antecedentes históricos más remotos se pueden encontrar en Roma, en la época de la República.

En aquel tiempo, existía una acción de ley llamada “Pignoris Capió”, la cual autorizaba al acreedor a tomar en garantía, bienes de su deudor sin la necesidad de la intervención de los magistrados. Es decir, autorizaba a los titulares de ciertos créditos para apoderarse extrajudicialmente de una cosa mueble perteneciente al deudor, aún en su ausencia.

Más tarde, y en base a este antecedente, la “Lex censoria”, permitió a los Publicanos (recaudadores de impuestos del Imperio Romano) utilizar la mencionada “Pignoris Capió” en contra de los deudores de impuestos.

Posteriormente, un edicto del Pretor (magistrado romano cuya jerarquía se ubicaba por debajo del cónsul) invirtió el orden normal de los procedimientos contencioso-administrativos, autorizando a los contribuyentes a convertirse en actores para obtener la declaración de ilegitimidad de la “Pignoris Capió” otorgada a los publicanos, por lo cual se pretendía evitar que los mismos, con el solo afán de obtener más dinero para mantener su vida lujosa, exigieran el pago previo de los tributos para autorizar la acción de ilegitimidad.

⁸ Giuliani Founrouge, Carlos M. *Acerca del Solve et repete*. LL 82-616.

Ahora bien, entrada la época contemporánea, el instituto del "Solve et Repete" fue recogido por el Derecho italiano en la Ley N° 2.248, del 20 de marzo de 1865, reguladora de los procedimientos contenciosos administrativos.

Por último, cabe destacar que este principio ha sido declarado inconstitucional con posterioridad, más precisamente, el 31 de marzo de 1961, cuando la Corte Constitucional declaró mediante sentencia que la exigencia del Solve et Repete, establecida por la Ley N° 2.248, era contraria a los arts. 3, 24 y 113 de la Constitución italiana y, por lo tanto, ilegítima.⁹

D. DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO

a. Países de Europa Occidental

Como se mencionara precedentemente, el origen del Principio del "Solve et Repete" 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. De allí pasó al derecho del imperio, concretándose en la época contemporánea, en el art. 6 de la ley italiana del 20 de marzo de 1865 sobre contencioso administrativo. Pero el 31 de marzo de 1961, la Corte Constitucional declaró mediante sentencia que la exigencia del solve et repete, establecida por la ley 2248, era contraria a los arts. 3, 24 y 113 de la Constitución y, por lo tanto, ilegítima.

⁹ Villegas, Héctor B. *La regla Solve et Repete y su vigencia en el derecho tributarios argentino*. Derecho Fiscal Tomo XLIII, Pág. 289.

El citado tribunal sostuvo que la regla en examen contrasta con el principio de igualdad enunciado en la Constitución (Italiana), art. 3, porque es evidente la diferencia de tratamiento entre el contribuyente que esté en grado de pagar inmediatamente el íntegro tributo y el contribuyente que no tenga medios suficientes para hacer el pago, ni pueda ágilmente procurárselo recurriendo al crédito. Al primero le es entonces concedido en mérito a su condición económica, pedir justicia y obtenerla, si puede probar que tiene razón. Al segundo esta facultad se le torna difícil y tal vez imposible, no sólo de hecho, pero aún sobre la base del derecho, en virtud de un presupuesto procesal establecido en la ley y consistente en el deber de pago de una suma eventualmente ingente....”¹⁰

En Inglaterra, la oposición a la pretensión fiscal suspende la ejecución del acto administrativo de determinación del impuesto.¹¹

Con relación a la República de Alemania, su legislación también suspende el procedimiento de ejecución si se deduce oposición al reclamo fiscal. En el régimen alemán se exigen cauciones, pero no el pago.

En igual sentido podemos destacar la legislación de Suiza, donde existe el *recurso de impuesto*, el cual es interruptivo de los efectos de la determinación.

Asimismo, cabe agregar que en el régimen suizo, durante el proceso de ejecución puede deducirse oposiciones, las cuales permiten la discusión sobre el crédito tributario sin pago previo.

¹⁰ Corte Constitucional Italiana. *Jurisprudencia Italiana*. Sentencia del 31 de marzo de 1961. 1961, I, 1, 529.

¹¹ Giuliani Founrouge, Carlos M. *Acerca del Solve et repete*. LL 82-616.

En Francia el proceso se formaliza sin pago previo, otorgándose hasta un régimen especial de suspensión para neutralizar el efecto ejecutorio del acto administrativo y abrir ampliamente la vía contenciosa.¹²

En España, el principio "Solve et Repete", exigido en la época preconstitucional como requisito "sine qua non" para admitir la tramitación de la impugnación de los actos administrativos tanto en vía jurisdiccional como en la propia administrativa, ha perdido vigencia como consecuencia de la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978.

La obligación de pagar o consignar la cantidad adeudada antes de proceder a reclamar en vía administrativa o jurisdiccional, implica en España (según la Jurisprudencia calificada) un límite al derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva regulada en el Art. 24.1 de la Constitución Española. Es por ello se considera necesario que tal obligación se haya impuesto en una norma con rango de ley una vez que entró en vigor la Constitución, de forma que cuando tal obligación se imponga por otra norma de rango inferior se declara su inconstitucional por el Juzgador de Instancia en virtud del sistema de control difuso que rige por imperativo de la Disposición Derogatoria Tercera de la Constitución Española en estos casos excepcionales como el presente.¹³

Asimismo, el Tribunal Supremo Español también ha mencionado que el principio de la tutela judicial efectiva, es un principio que, sin necesidad de mayores consideraciones, y como remate de la mayoritaria doctrina jurisprudencial producida al respecto, se basta y sobra para dejar resuelto el problema respecto del principio del "Solve et Repete".

¹² Giuliani Founrouge, Carlos M. *Acerca del Solve et repete*. LL 82-616.

¹³ Tribunal Supremo Español (1992). Contencioso Administrativo Sala 3, Recurso N° 447/1989, 21/01/1992

Por último, el profesor Tomás Ramón Fernández al respecto tiene sentado que en derecho español el *Solve et Repete* ha desaparecido por muerte natural, es decir, no hay norma ni fallo que así lo siga estableciendo. En igual sentido ha ocurrido con respecto a las causas de inadmisibilidad donde poco a poco está quedando en desuso, adquiriendo en este sentido la justicia contencioso administrativo una competencia amplia¹⁴.

b. Países de América

Con relación a lo establecido por Estados Unidos De Norteamérica, cabe destacar que la determinación administrativa puede ser materia de amplia discusión ante el "Tax Court" (Tribunal Fiscal de los Estados Unidos, con competencia federal y de primera instancia), con efecto suspensivo de la obligación y, aún se permite ulterior controversia ante el Poder Judicial sin pago previo, a menos que las cortes de justicia, ejercitando sus amplios poderes, exijan el pago o el afianzamiento del crédito fiscal cuanto las circunstancias del caso lo hagan aconsejable.¹⁵

En México, es necesario asegurar el interés fiscal al interponer demanda contenciosa ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pero sin efectuar el pago, pues el procedimiento de ejecución administrativa puede suspenderse por otros medios, tales como fianza, prenda o hipoteca, depósito de dinero, entre otros.

En igual sentido se encuentra la legislación de Perú, la cual, conforme a lo establecido por el artículo 117 de su Código Tributario, para impugnar el impuesto mediante reclamación, no es necesario el pago previo de la deuda tributaria que constituye motivo de la reclamación.

¹⁴ Fernández, Tomás Ramón (1999). *Curso sobre la Justicia Administrativa. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires - Departamento de Posgrado.*

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *TURNIR: The Tax Court of the United States.*

Por último, es dable destacar lo establecido por el Modelo de Código Tributario para América Latina, el cual contiene la expresa supresión del "Solve et Repete".

En este modelo se han inspirado la mayoría de los códigos tributarios latinoamericanos.

Sobre el particular, dicho modelo, en su artículo 177 destaca: *"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."*

Cabe agregar que en la respectiva exposición de motivos, la comisión asigna gran trascendencia a la ausencia del pago previo como requisito presupuesto de la acción y añade: **el odioso "Solve et Repete"**, según calificación de autorizada doctrina, constituye un medio frecuentemente utilizado para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente.

IV. MARCO LEGAL DEL SOLVE ET REPETE EN ARGENTINA

A. ÁMBITO NACIONAL

De acuerdo al punto I.iii, el principio del "Solve et Repete" tiene honda raigambre en nuestro país. Fue establecido primeramente por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tanto en sede administrativa como judicial, incluso para el supuesto de aplicación de multas. Posteriormente, fue receptado legislativamente a nivel provincial y nacional. (cf. CSJN Fallos 31:103 (1887); 101:75 (1905); 130:157 (1919)).

Cabe recordar que de acuerdo a lo establecido por el artículo 12 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 19.549, en relación con su presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, establece que:

“Art. 12. -El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.

Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.”

De acuerdo a lo expuesto, 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.

No obstante ello, cabe destacar que el propio texto establece que los recursos impiden la suspensión de los efectos del acto administrativo, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.

Atento a ello, corresponde analizar en detenimiento lo establecido por la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N° 11.683) en materia de recursos contra actos administrativos en materia de determinación de tributos, con la finalidad de determinar cuáles poseen efectos suspensivos y cuáles no, resultando en consecuencia para estos últimos la aplicación del principio del “Solve et Repete”.

Tal como se expusiera en los antecedentes del presente trabajo (vinculados con la parte de recursos), en primer término analizaremos los efectos de los recursos en instancias administrativas:

**a. Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación –
Artículo 76 Inc. “b” Ley 11.683**

Contra las resoluciones de determinaciones de oficio del artículo 16 de la Ley 11.683, los contribuyentes podrán, a opción de la parte interesada, interponer formal “Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), en la medida que cumplan con los requisitos establecidos por la norma para la admisibilidad del recurso.

Al respecto, el artículo 159 de la Ley 11.683 establece que las competencias del mencionado TFN. Sobre el particular destaca:

“Art. 159.-El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:

- a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) o SIETE MIL PESOS (\$ 7.000), respectivamente.*
- b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.*
- c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500).*

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183.

f) En materia aduanera,..."

Cabe destacar que ante la competencia del TFN respecto al recurso de apelación efectuado por un contribuyente, el mismo tendrá los siguientes efectos:

"Art. 167.-La interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada."

Sobre el particular, este es un elemento fundamental a destacar, dado que las apelaciones que los contribuyentes promuevan ante dicho tribunal denotan carácter suspensivo; es decir, que hasta tanto no recaiga sentencia del Tribunal, la AFIP-DGI no puede ejecutar la deuda. El proceso señalado ha acreditado ser con el tiempo un instrumento útil en el resguardo del derecho de defensa del contribuyente, al permitirle -con carácter previo- un debate consistente, con producción amplia de prueba, evitando su exposición a una eventual persecución fiscal, cuando no se ha obtenido aún un pronunciamiento efectivo sobre la legitimidad del recurso.

Atento a todo lo expuesto, surge que el presente recurso de apelación no sufre las consecuencias del principio del "Solve et Repete", al menos, en la presente instancia.

**b. Recurso de Reconsideración para ante el Superior – Artículo 76
Inc. "a" Ley 11.683**

De acuerdo a lo desarrollado previamente, contra las resoluciones de determinaciones de oficio del artículo 16 de la Ley 11.683, los contribuyentes podrán, a opción de la parte interesada, interponer el recurso de la referencia.

No obstante, cabe aclarar que cuando no resulte competente el TFN, será la única opción recursiva contra las resoluciones determinativas de tributos, accesorios, multas o recursos de repetición del Organismo Fiscal.

Este recurso deberá ser resuelto por el propio funcionario que dictó la resolución.

Es importante resaltar lo establecido por el artículo 79 de la misma Ley 11.683, al establecer que:

“Art. 79.-Si en el término señalado en el artículo 76 no se interpusiere alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes. En el mismo caso, pasarán en autoridad de cosa juzgada las resoluciones sobre multas y reclamos por repetición de impuestos”

Dicho recurso -así como también el planteado en el TFN- tiene efecto suspensivo, dado que en el artículo 79, mencionándolo en forma inversa, se establece que si no se interpusiese alguno de los recursos autorizados en el artículo 76, dentro del plazo allí mencionado, las resoluciones se tendrán por firmes o si se trata de multas, pasarán en autoridad de cosa juzgada.

Sobre el particular, es dable resaltar que habrá cosa juzgada formal contra los actos administrativos que determinen impuestos y sus accesorias, dado que si bien el Organismo

Fiscal podrá exigir el cobro vía Juicio de Ejecución Fiscal del artículo 92 de la Ley 11.683, abonado dicho importe reclamado, el contribuyente tiene expedita la vía de la repetición, de acuerdo a lo legislado en el artículo 81 de la Ley 11.683:

“Art. 81.-Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la JUSTICIA NACIONAL DE PRIMERA INSTANCIA.

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo.

Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o ante la JUSTICIA NACIONAL.

La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso.

...

Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

Es decir que si ante una determinación de oficio el contribuyente utiliza el recurso de reconsideración como estrategia de defensa, queda cerrada la vía para continuar con la discusión, restando sólo el de la repetición, de acuerdo a lo establecido por el artículo 81 de la Ley 11.683.

Este recurso carece de la eficacia defensiva, dado que lo resuelve el mismo órgano que lo dictó, a diferencia del Tribunal Fiscal, que, a pesar de ser tener un carácter administrativo, tiene plena independencia de criterio.

Atento a lo expuesto, el carácter suspensivo de este recurso es meramente teórico.

**c. Recurso de Apelación ante el Director General – Artículo 74 del
DR Ley 11.683**

Con relación al recurso de la referencia, el mismo es el llamado "Recurso Residual", dado que ante la inexistencia de una forma recursiva determinada por la norma, procederá para apelar al Organismo Fiscal.

En efecto, en este caso, el recurso debe ser resuelto por el superior jerárquico.

Al respecto, el Decreto Reglamentario N° 1.397/79, establece, en su artículo 74:

“Art. 74 - Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley N° 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.”

En primer lugar, cabe destacar que el artículo transcrito destaca dos recursos residuales. En el primer párrafo, se prevé el recurso de Apelación ante el Director General, mientras que en el segundo párrafo, lo determina contra actos “emanados del propio Director General”, y no respecto a sus subordinados. Es decir que si bien la norma no utiliza la palabra “reconsideración”, surge del propio texto que se trata de un recurso con dicha característica.

Al respecto, cabe recordar que en la apelación, el caso debe ser resuelto por el superior jerárquico, en la reconsideración, en cambio debe serlo por el propio funcionario que dictó el acto¹⁶.

Cabe agregar que en el cuarto párrafo del artículo en cuestión se establece, en primer lugar la aplicabilidad, en todos los casos, del artículo 12 de la Ley de Procedimiento Administrativo, presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

Por lo tanto, la interposición de los recursos no suspende la ejecución y efectos de los actos; salvo los casos previstos en el segundo párrafo del aludido artículo -razones de interés

¹⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine Susana C. *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, (8° ed.). Buenos Aires: Editorial Depalma.

público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare nulidad absoluta del acto-.

No obstante lo expuesto, 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.

d. Demanda Contenciosa ante Juzgados Nacionales en lo Contencioso Administrativo (CABA) o Juzgados Federales Provinciales

Con relación a las instancias recursivas a favor del contribuyente, es dable destacar que en primera instancia judicial, el contribuyente podrá interponer la demanda de la referencia, de acuerdo a lo establecido por los artículos 82 y 83 de la propia Ley 11.683:

“Art. 82.-Podrá interponerse demanda contra el Fisco Nacional, ante el Juez Nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200):

a) Contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas.

b) Contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones.

c) En el supuesto de no dictarse resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los artículos 80 y 81 en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos.

En los supuestos de los incisos a) y b) la demanda deberá presentarse en el perentorio término de QUINCE (15) días a contar de la notificación de la resolución administrativa.”

“Art. 83.-En la demanda contenciosa por repetición de tributos no podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos.

Incumbe al mismo demostrar en qué medida el impuesto abonado es excesivo con relación al gravamen que según la ley le correspondía pagar, y no podrá, por tanto, limitar su reclamación a la mera impugnación de los fundamentos que sirvieron de base a la estimación de oficio administrativa cuando ésta hubiera tenido lugar.

Sólo procederá la repetición por los períodos fiscales con relación a los cuales se haya satisfecho el impuesto hasta ese momento determinado por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.”

En esta etapa contenciosa judicial, es cuando se traba verdaderamente litis, es decir, un juicio, litigio o proceso en el cual se somete la controversia entre el Organismo Fiscal y el contribuyente vinculada con la determinación de tributos, accesorios, intereses y/o multas a la decisión de un tercero imparcial e independiente (Juez del Poder Judicial de la Nación).

La competencia corresponde al Juez en lo Contencioso Administrativo Federal en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en el interior del país, dicha competencia corresponderá a los Jueces Federales en Primera Instancia.

Sobre el particular, cabe destacar que si la resolución apelada en reconsideración exige impuestos, intereses y multa, y es confirmada por el Organismo Fiscal (Juez y parte) en la instancia administrativa, en el artículo 82, inciso a), se prevé la apelación ante la Justicia Federal dentro de los quince días de notificada la resolución dictada por el superior, pero sólo en materia de multas, es decir, que la excepción al principio del “Solve et Repete” solo

procede en esta materia sancionatoria, dado que para poder discutir lo vinculado a tributos e intereses sólo procederá como acción de repetición.

e. Recurso de Revisión y Apelación Limitada ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosos Administrativo Federal

En primer lugar, cabe destacar que este Recurso procede ante la ratificación que efectúen las distintas Salas del Tribunal Fiscal de la Nación de las determinaciones tributarias efectuadas por el Organismo Fiscal.

Al respecto, el artículo 192 de la Ley 11.683 establece:

“Art. 192.-Los responsables o infractores podrán interponer el recurso de revisión y de apelación limitada a que se refiere el artículo 86, para ante la Cámara Nacional competente, dentro de TREINTA (30) días de notificárseles la sentencia del TRIBUNAL y, con sujeción a lo dispuesto en el artículo siguiente, igual derecho tendrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. No interpuesto el recurso, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de QUINCE (15) días de quedar firme.

Será Cámara Nacional competente aquella en cuya jurisdicción funcione la sede o la delegación permanente o móvil del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, según sea donde se ha radicado la causa.

El plazo para apelar las sentencias recaídas en los recursos de amparo, será de DIEZ (10) días.”

De acuerdo a lo establecido por la Ley 11.683, la situación varía cuando directamente se recurre a la justicia ordinaria o si se apela las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal, las cuales, pueden ser impugnadas por los recursos de revisión y apelación limitada por ante la Cámara Federal Contencioso Administrativa.

“Art. 194.-La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este caso, si no se acreditare el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los TREINTA (30) días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda a que se refiere el artículo 92, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso.”

En efecto, el mencionado artículo dispone que el recurso se concederá en ambos efectos (devolutivo o suspensivo), únicamente contra sentencias del Tribunal que no estén relacionadas con tributos, su actualización e intereses, es decir, que el efecto suspensivo procederá contra sentencias del Tribunal en la cual rechace cuestiones previas y de especial pronunciamiento, declare su incompetencia, etc.

No obstante, en caso que las sentencias se vinculen con tributos, actualizaciones y/o intereses, en dicho caso, el recurso de apelación se otorgara siempre y al solo efecto devolutivo, debiéndose acreditarse el ingreso del monto adeudado ante la repartición apelada en el plazo de 30 días después de notificarse a los interesados la sentencia del Tribunal que aprueba la liquidación.

Si en dicho lapso no se acredita el pago en el termino planteado, autoriza al fisco a emitir la boleta de deuda correspondiente e iniciar Juicio de Ejecución Fiscal en los términos del artículo 92 de la Ley 11.683.

Atento a ello, si bien aparentemente no funcionaría el principio del “Solve et Repete” formalmente, la realidad es que no se exige el pago previo como requisito de admisibilidad de la demanda, la cual, continua su curso en forma normal sin referencia alguna a la cancelación del gravamen cuestionado. Esta particular consecuencia del efecto devolutivo del recurso, se constituye en un “Solve et Repete” implícito, dado que si bien no se necesitara pagar para

recurrir, el contribuyente se encuentra igualmente constreñido a pagar ante la inminencia de la ejecución fiscal, al facultar la norma a la administración a emitir la boleta de deuda y la consiguiente ejecución de la misma, mientras el contribuyente continúa con la discusión de la decisión del Fisco en la Justicia Federal.

B. ÁMBITOS PROVINCIALES

Tal como se mencionara precedentemente, este principio tiene honda raigambre en nuestro país, y fue establecido primeramente por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tanto en sede administrativa como judicial, incluso para el supuesto de aplicación de multas. Posteriormente, fue receptado por las distintas legislaciones provinciales.

Cabe destacar que en algunos ordenamientos provinciales, el principio del "Solve et Repete" ha sido acogido con cierta atenuación, por la existencia de un Tribunal Fiscal provincial, de carácter jurisdiccional administrativo, el que sin el pago previo entiende en las apelaciones de las resoluciones determinativas de impuestos.

Es decir, en algunas provincias, la resolución determinativa es susceptible de recurso de reconsideración ante el propio organismo y/o de apelación ante el Tribunal Fiscal provincial, y si la sentencia de éste fuese adversa para el contribuyente podría plantear demanda contencioso-administrativa ante la competencia correspondiente, pero acreditando el previo pago del tributo (a modo de ejemplo, destacamos la Provincia de Buenos Aires y Catamarca), mientras que, en otras provincias, el pago del tributo es condición necesaria no sólo para el acceso a la instancia judicial, sino que también para la mismísima deducción de los recursos administrativos (entre ellas, la Provincia de Santa Fe, que contra la resolución administrativa otorga 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, de acuerdo a lo legislado por el artículo 54 y 120 del Código Fiscal).

Mencionada esta breve introducción, a continuación se desarrollará lo atinente al principio del "Solve et Repete" en la Provincia de Córdoba.

En sintonía con lo desarrollado precedentemente, cabe recordar que a través de la Ley 9025, se suprimió el Tribunal Fiscal de Apelaciones local, y se dispuso que los recursos y demás cuestiones que a la fecha de entrada en vigencia de esa norma se encontraran en trámite ante el Tribunal, continuarían su tramitación por ante la Secretaría de Ingresos Públicos, a quien se le asignó la competencia para resolver en última instancia administrativa. Asimismo, se dejó sentado que cuando en el Código Tributario Provincial, en la ley impositiva anual y en la ley de presupuesto, se hiciera mención al Tribunal Fiscal de Apelaciones, debía entenderse que se refería a la Dirección General de Rentas.

Esta decisión legislativa sufrió un fuerte rechazo por parte de un sector de la doctrina¹⁷, que la calificó como una medida de extrema gravedad institucional. La misma importaba un gran retroceso en la relación Fisco-Contribuyente al afectar el derecho de defensa de este último, contradiciendo los principios fundamentales del Estado de Derecho, en el cual el obligado tributario abandona el carácter de súbdito para convertirse en ciudadano.

Con relación a las resoluciones determinativas de tributos del Organismo Fiscal cordobés, el Código Fiscal, en su artículo 72, prevé que contra dichas resoluciones de oficio, el contribuyente puede impugnar a través de recurso de reconsideración dentro de los quince días de notificada. En caso contrario, la misma queda firme.

¹⁷ Damarco, Jorge H. y Otros (2002). *La supresión del Tribunal Fiscal de la Provincia de Córdoba*. Córdoba.

No obstante, y con relación a las liquidaciones en concepto de recargos resarcitorios o intereses expedidas por la Dirección de Rentas, y de acuerdo a lo establecido por el artículo 106, las mismas únicamente pueden recurrirse mediante la interposición de la demanda de repetición (artículo 122 y siguientes).

Al respecto, cabe destacar que esta demanda de repetición y el recurso de reconsideración, según el artículo 125 del Código Fiscal, **son requisitos previos para recurrir a la justicia.**

Con relación a la etapa recursiva, el mencionado recurso de reconsideración, de acuerdo al artículo 127 del Código Fiscal, el mismo procede contra las resoluciones de la Dirección que:

- ✓ Determinen total o parcialmente obligaciones tributarias, anticipos, pagos a cuenta y sus accesorios;
- ✓ Impongan sanciones por infracciones, excepto clausuras;
- ✓ Resuelvan demandas de repetición o exenciones;
- ✓ Emitan respuesta en el marco del régimen de consulta vinculante.

Particularmente vinculado al principio del presente trabajo, el propio Código Tributario de la Provincia de Córdoba consagra el "Solve et Repete", de acuerdo al artículo 130 del Código Tributario que establece que *"la interposición del recurso de reconsideración no suspende la intimación de pago, que debe cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada."*, como así también por el cuarto párrafo del artículo 135, el cual destaca que *"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 98 de este Código."*

Adicionalmente, y para concluir con el análisis provincial vinculado al "Solve et Repete", es muy interesante traer a colación a la Provincia de San Juan, en la cual este principio hasta hace unos años atrás estaba previsto en el Código Tributario (Ley 3908) como exigencia a la previa interposición del recurso de reconsideración.

Al respecto, **Y PREVIAMENTE A LA SANCION DE LA LEY 7335**, el Código Tributario de San Juan establecía, en su artículo 59 que *"Previo a la interposición del recurso deberá efectuarse el pago de la obligación tributaria principal o aceptarse, por parte de la Dirección General de Rentas, el plan de pagos que se proponga, conforme a lo que dispone el art. 42 de este Código. Las obligaciones accesorias quedarán pendientes de aplicación hasta tanto se resuelve el recurso. Dicho requisito no será exigido cuando en el recurso se discuta la calidad de contribuyente o responsable"*

Adicionalmente, el artículo 82 del mismo cuerpo legal que disponía que *"Contra las decisiones definitivas del Tribunal Administrativo, dictadas en virtud de los recursos interpuestos ante él o cuando no hubiere dictado su decisión en los plazos establecidos, el Fiscal de Estado y el contribuyente o responsable podrán interponer recurso contencioso administrativo conforme al Código de Procedimiento de la Provincia, después de efectuado el pago de las obligaciones fiscales"*

No obstante lo expuesto, y **A PARTIR DE LA SANCION DE LA LEY 7335** hacia fines del año 2002, se introdujo una importantísima modificación al mencionado cuerpo legislativo, dejando sin efecto el pago previo para la interposición del Recurso de Reconsideración.

Al respecto, en su nuevo artículo 58 establece expresamente que *"La interposición del Recurso citado suspende la eficacia del acto administrativo recurrido, paralizándose los*

efectos ejecutorios de la decisión administrativa, hasta la Resolución del Recurso. La interposición del Recurso de reconsideración suspende la obligación del pago y la ejecución fiscal de los importes no aceptados, pero no interrumpe la aplicación de la actualización monetaria e interés correspondiente...”

Por último, se deroga íntegramente el mencionado artículo 82 transcrito precedentemente.

V. IMPLICACIONES FACTICAS DEL SOLVE ET REPETE

A partir de lo destacado en el punto I.iv del presente trabajo, y más allá del desarrollo teórico y técnico plasmado, es interesante realizar un abordaje un tanto más práctico de lo que implica el “Solve et Repete” para los contribuyentes.

Si bien no ha sido fácil tener acceso a jurisprudencia con el detalle acabado necesario, a modo de ejemplo, se abordará el caso “Macías, Osvaldo” por la interposición de una acción de repetición por retención indebida en el Impuesto a las Ganancias, la cual tiene una similitud a la aplicación del principio Solve et Repete.

En el Anexo del presente trabajo final, se ha desarrollado un abordaje “numérico” de las implicancias reales de “Solve et Repete” para los contribuyentes.

A partir del mismo, surge palmario el perjuicio financiero que produce, máxime en periodos inflacionarios como los acaecidos en los últimos años en nuestro país. Es decir, no existe neutralidad alguna en pagar impuesto y (de corresponder) accesorios y a posteriori recuperar dichos montos con las tasas de actualización vigentes para las acciones de repetición.

VI. MARCO CONSTITUCIONAL DEL SOLVE ET REPETE

De acuerdo a lo destacado en el punto I.v del presente trabajo final, a continuación se efectuará un análisis del principio de la referencia sobre la base de las garantías establecidas por nuestra Carta Magna, especialmente por la aplicabilidad del Tratado Internacional conocido por “El Pacto de San José de Costa Rica”.

A. LA CONSTITUCION NACIONAL Y EL PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA

La Constitución Nacional, es la norma suprema de un Estado de derecho soberano, es decir, la organización establecida o aceptada para regirlo. La Constitución fija los límites y define las relaciones entre los poderes del Estado (poderes que se definen como Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial) y de **estos con sus ciudadanos, determinando así las bases para su gobierno y para la organización de las instituciones en que tales poderes se asientan. Este documento busca garantizar al pueblo sus derechos y libertades.**

La Constitución de la Nación Argentina, que rige actualmente a la República Argentina, fue aprobada por una asamblea constituyente del año 1853. Esta Constitución ha sido reformada siete veces, siendo la última llevada a cabo en 1994.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como “Pacto de San José de Costa Rica”, fue suscripta el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. La ratificación en nuestro país estuvo dada por medio de ley 23.054 (B.O. 27/3/84), y luego de la última reforma constitucional, ha sido elevado a una jerarquía superior a las leyes, artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional,

encontrándose con la misma jerarquía normativa que la propia Carta Magna. Como enseña A Hans Kelsen, se encuentra en el vértice superior de la pirámide jurídica.

Hasta la reforma constitucional de 1994, la Convención Americana, no prevalecía sobre la Constitución. *“Por un lado, el tipo escrito y rígido de la Constitución impide que los poderes constituidos puedan mediante tratados modificar o alterar las prescripciones constitucionales. Por el otro, del art. 27 de la Constitución se deriva, en carácter de principio general, que los tratados que celebre el gobierno federal deben ser conformes a los principios de derecho público que ella establece”*.¹⁸

No obstante, existió una evolución marcada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien en un fallo trascendente recaído en la causa “Ekmekdjian, Miguel A., c. Sofovich, Gerardo, y otro”¹⁹; reconoció la primacía del derecho internacional sobre las leyes internas, señalando al respecto:

- El pacto de San José de Costa Rica al ser aprobado por la ley 23.054, y luego ratificado, se ha incorporado al derecho interno argentino y es, conforme al artículo 31 de la Constitución Nacional, ley suprema de la Nación (considerando 15);
- La necesaria aplicación de dicha Convención exige a los Estados asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria o con la omisión de dictar disposiciones que, en sus efectos, equivalgan al incumplimiento del tratado internacional (considerando 19);

¹⁸ Spisso, Rodolfo R. (1996). *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

¹⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sentencia de fecha: 07/07/1992 Rep. E.D., 148-354.

- Se debe tener presente que cuando la Nación ratifica un tratado se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisdiccionales lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple, siempre que contenga descripciones lo suficientemente concretas de tales supuestos que hagan posible su aplicación inmediata. Una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad sobre la cual puede operar inmediatamente sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso (considerando 20).

Esta importante jurisprudencia fue receptada en la Constitución Nacional de la República Argentina luego de la reforma que tuviera lugar en el año 1994, que incorporó a su letra el artículo 75 inciso 22. Este artículo dispone: *"Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes..."*, declarando la jerarquía constitucional de los tratados y pactos cuya enumeración realiza; no obstante sin embargo la posibilidad de que el Congreso confiera esta jerarquía a los que se incorporen al ordenamiento interno con posterioridad; y estableciendo que la denuncia de ellos sólo podrá ser realizada por el Poder ejecutivo, previa autorización del Congreso Nacional decidida por el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara.

B. APLICACIÓN DEL ART. 8 DEL PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA

El mencionado artículo 8 del Pacto de la referencia, cuyo título es "Garantías Judiciales", en su inciso 1º establece que: *"Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal"*

formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Ya ha quedado zanjada la discusión sobre si el Pacto comprende tanto a las personas físicas como las jurídicas; como también si era operativo o pragmático. Salvo caso aislado, como es el de la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires²⁰, tanto la doctrina, como la jurisprudencia, dentro de la cual se encuentra la del máximo Tribunal del país, entienden que el Pacto de San José de Costa Rica, comprende a las personas jurídicas.

Así surge en forma implícita del fallo “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.” (La Ley, 1991- B. 22)²¹. Allí se estableció el alcance a las personas de existencia ideal, ya que no es razonable que las personas están protegidas cuando actúan individualmente, y no, si se encuentran agrupadas a través de una persona de existencia ideal. De lo contrario, estaría en contradicción con nuestro Código Civil, ya que nuestro ordenamiento jurídico reconoce a las personas jurídicas como sujeto de derechos y obligaciones.

Con respecto a la operatividad del Pacto, la Corte Suprema de Justicia la Nación la estableció expresando: *“Cuando la Nación ratifica un tratado que firma con otro Estado se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisprudenciales lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple, siempre que tenga descripciones lo suficientemente*

²⁰ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Cita: “...esta Corte ha resuelto en relación a idénticas argumentaciones: los derechos consagrados en la referida Convención no pueden ser invocados por las sociedades comerciales ya que ella estableció que, para todos sus efectos, “debe entenderse a la persona como ser humano” (art. 1º, part. 2º) y legitimó a las personas, grupo de personas o entidad no gubernamental legalmente reconocida para denunciar violaciones a las mismas (art. 44) y, obviamente, una empresa como la que promueve la demanda no encuadra en los alcances señalados (doct. causas B. 52.003, “Transportes Automotores La Estrella”, sent. 11/12/90; conc. Causa B. 50.080, “Hinckelman Villegas”, res. 21/8/90; B 53.864, “Transporte Automotores Chevallier S.A.” res. 29/10/91; B 53.771, “El Cóndor”, res. 15/12/92, entre otras)”

²¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (1989). Sentencia de fecha 21/12/89. LA LEY, 1991- B, 22/25.

*concretas de tales supuestos de hecho 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”.*²²

Similar criterio tuvo en el pronunciamiento ya citado, “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.”, en su considerando. 4°. La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene: “*Que, del texto del art. 8° inc. 1° de la Convención Americana, transcripto en el consid. 2° del presente, aparece claramente que aquella norma, al igual que los arts. 7° inc. 5° y 8° inc. 2° letra h) de la citada Convención – ver, al respecto los mencionados casos “Firmenich” y “ Jáuregui” (La Ley , 1987 – A, 439; 1988- E. 157) respectivamente – no requiere de una reglamentación interna ulterior para ser aplicada a las controversias judiciales”.*

En “Fibraca Constructora S.C.A.”²³, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reitera el carácter operativo del Pacto pero con un fundamento distinto, este sería una consecuencia del art. 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En el consid. 3° del fallo se expresa: “*Que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados - aprobada por ley 19.865, ratificada por el Poder Ejecutivo Nacional, el 5/12/72 y en vigor desde el 27/1/80 – es tratado internacional constitucionalmente valido, 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 derechos público institucionales – asignar primacía a los tratados ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria”.*

²² Fallo Ekmekdjian, Miguel A. c, Sofovich, Gerardo y otros. Sentencia de fecha 17/07/92, Fallos: 315:1495.

²³ Fallo Fibraca Constructora S.C.A. c. Comisión Mixta de Salto Grande, J.A. 1993- IV, 471, 07/07/93.

Respecto a la vigencia del principio "Solve et Repete" en relación al artículo 8 inciso 1 del pacto de San José de Costa Rica, se han elaborado dos teorías: a) la que sostiene que ha sido derogado, y b) la que afirma su subsistencia.

Entre los doctrinarios que adhieren a la primera encontramos autores como Villegas, quien considera que esta norma del Pacto ha derogado el principio en análisis, expresando: *"Cuando el Tratado señala a las personas tienen derecho a ser oídas por un juez o tribunal competente, independientemente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter fiscal, está indicando que ese derecho garantizado a la defensa debe ser concedido sin condiciones ni 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. Este último se desprende del título mencionado art. 8º, que se refiere, inequívocamente, a garantías judiciales"*²⁴. En apoyo de su postura cita el fallo "Telesud S.A"²⁵ - (La Ley. 1987 – A. 323), decisorio en el que se expresó, no solo la operatividad del pacto sino también la derogación del principio en estudio: *"Lo convenido en el art. 8 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 del "solve et repete" acuñado en largos años por la Corte Suprema de Justicia de la Nación"*

²⁴ Villegas, Héctor B. (2001). *Curso de Finanzas y Derecho Financiero*, (7º ed.). Buenos Aires: Editorial Depalma.

²⁵ Cámara Federal en lo Contencioso, Administrativo (Sala IV). Sentencia de Fecha 18/4/85, LA LEY, 1987-A. 321/26.

Igual criterio sostiene Otero, quien expresa: *“Como lo ha puesto de manifiesto reciente jurisprudencia (Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, sala IV, “ in re”: “Telesud S.A”., del 18/04/85”), 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 otro acto interno o externo. Esto lleva a admitir la derogación o modificación de las leyes anteriores por las moras del convenio, en tanto exista contradicción entre ellas.... Ello implica, sin más, la derogación lisa y llana del principio del solve et repete y permitirá acudir a la justicia sin previo pago, a discutir el tema que se considera lesivo para los derecho de los contribuyentes.”*²⁶

También se manifiesta en el mismo sentido Aguilar Caravia, cuando a manera de conclusión, comenta el fallo “Telesud S.A.” diciendo: *“El nuevo status legal permitirá un mejor ejercicio del derecho de defensa en la determinación de sus derechos y obligaciones fiscales cuando sea necesario para ello poner en funcionamiento la instancia judicial”*²⁷

Susana C. Navarrine expone un criterio similar en lo que hace a la derogación del “Solve et Repete”, ya que sostiene que el pacto es pragmático: *“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 obligaciónLa exigencia del solve et repete ha*

²⁶ Otero, Raúl Jorge. *Incrementos en las contribuciones municipales sobre inmuebles*. D.F., t. XL, p. 209.

²⁷ Aguilar Caravia, Oscar W (1987). *Derogación del principio “solve et repete”*, Buenos Aires: Editorial LA LEY.

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”²⁸.

La teoría que afirma la subsistencia del principio “solve et repete” a pesar del art. 8 inc. 1 del Pacto de San José de Costa Rica, ha sido sostenida, entre otros por Argañaraz, Manuel (Tratado de lo Contencioso-administrativo, ed. TEA, p. 126); Andreozzi, Manuel (La Materia Contencioso-administrativa, ed. TEA, P. 278); De Juano, Manuel, (Curso de Finanzas y Derecho Tributario; 2ª ed., Tº I, p. 446/7); autores citados por Grau, Armando E. (Habilitación de la instancia contencioso-administrativa; ed. Platense, p. 101/102); Hutchinson, Tomás, (Reflexiones sobre la justicia administrativa a en nuestro ordenamiento jurídico; Rev. Col. Abog. De la Plata, nº 45, p. 170).

También se ha expedido en ese sentido Bidart Campos,²⁹ comentando el artículo 8º de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos y el artículo 14º del Pacto Internacional de Derecho Civiles y Políticos. Considera que el derecho internacional, “*no puede ni pretende constituir una reglamentación procesal pormenorizada que deje vacías las competencias internas de los estados partes, ni que obsten, traben o impidan a éstos reglas sus institutos tutelares y procesales de acuerdo con las tradiciones, modalidades y estilos propios de cada sistema estadual. Lo que se ha querido es demarcar el causa ineludible dentro del cual alojar, a través del derecho interno, todo ese cúmulo posible de particularidades*”.

²⁸ Navarrine, Susana Camila. *El principio del “solve et repete” por el Pacto de San José de Costa Rica*, Revista Rentas, Año X, num. 1, 1987, ps. 17/18.

²⁹ Bidart Campos, Germán. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino, Nueva Edición Ampliada y Actualizada*. Tº III, P. 528.EDIAR 1995.

Esta postura, fue plasmada en el fallo “Establecimientos Textiles San Andrés”³⁰ por la sala IV en lo Contencioso Administrativo, al sentenciar que el Tribunal Fiscal de la Nación satisfacía *“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 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 apartado de la administración que ofrezca las garantías de independencia e imparcialidad. El principio del “solve et repete” sigue siendo en materia tributaria ante los estrados judiciales, no pudiendo tener acogida demanda que el litigio se trabaje y resuelva como acto previo al cumplimiento de la obligación que se discute.”*

Similar criterio tiene la Corte Suprema de Santa Fe³¹ quien en un fallo dictado el 01/09/94, expresó que el Pacto de San José de Costa Rica no ha derogado en nuestro ordenamiento la regla del “solve et repete”. El Tribunal superior de esa provincia sostuvo que: *“La Corte Suprema de Justicia de la Nación atenuó el rigor del principio “solve et repete” en numerosos casos que la doctrina ha resumido así: 1)- admisión de la discusión de cuestiones constitucionales mediante el recurso extraordinario en los juicios de ejecución fiscal, cuando se causa al demandado un agravio de imposible o tardía reparación ulterior; 2)- en casos anómalos claramente excedentes del ejercicio normal de las facultades impositivas propias de los Estados; 3)- en casos de gravedad institucional en que el ejercicio del poder tributario resulta frustratorio de derechos de naturaleza federal, con perturbación de la prestación de un servicio público; 4)- cuando al desestimarse una excepción fundada en una ley federal no*

³⁰ Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo Nacional. Sentencia de Fecha 25/11/86; LA LEY, 1988- c. p. 4 y siguientes.

³¹ Fallo DIGATTI, José F. C. Provincia de Santa Fe, 01/09/94. PET N° 82, 31/3/95, p. 11.

exista juicio ordinario posterior; 5)- en casos de juicios sucesorios cuando la inconstitucionalidad ha sido planteada en el incidente de liquidación de impuesto, y no en ocasión de su cobro; 6)- cuando se manda llevar adelante la ejecución sobre la base de una deuda inexistente; 7)- en casos en que se halla afectada la inviolabilidad de la defensa en juicio; y 8)- al declararse admisible la acción declarativa en materia fiscal. (Jurisprudencia Concordante con "Primer Centro Distribución de Comestibles Cassinerio SRL c- Provincia de Santa Fe" AyS T 96 p 268. Sumario N° J0013301".³²

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo "Dintel S.A."³³, hace una cita retrospectiva, cuando expresa su criterio, en considerando 4º, y las particularidades del caso en los considerando 5º, 6º. "4º Que, en razón de ello y aunque la decisión del caso no requería indudablemente la declaración pedida por el recurrente (causa T. 237XXXII. "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 – La Ley, 1977 – D, 390-). 5º 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

³² Corte Suprema de Justicia de la Nación. NRO. 150 AÑO 1991, 01/09/94 mag. Votantes: Ulla, Alvarez, Barraguirre- Falistocco- Iribarren- Vigo.

³³ Sentencia de fecha 11/09/90. DT. LI-A, 1058.

para decidir la exigibilidad del depósito en función de los alcances del acuerdo mencionado y de la eventual afectación del principio de la par condiction creditorum en los términos señalados por esta Corte en una cuestión sustancialmente análoga (fallos: 308:387 – La Ley , 1987 – A, 71-). 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, 1952-1880,364-)"

Sara Diana Telías y Liliana Viqueira³⁴, haciendo un análisis de los fallos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyen diciendo que el "solve et repete" no ha sido derogado, en tanto y en cuanto no viola el art. 18 de la Constitución Nacional en lo que hace el acceso a la justicia, si el monto del mismo no es irrazonable: *"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*

³⁴ Telías, Sara Diana y Viqueira, Liliana. *Procedimiento de impugnación de determinación de deudas previsionales*. PET. Nº 43 del 17/8/93, p. 4. Los Fallos que citan las autoras son respectivamente: a) "Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A." CS. Sentencia del 21/12/89; b) " Dintel S.A." CS sentencia del 11/9/90; c) Costo Mena Aurelio y otro c. Comisión Nac. De Previsión Social", CSS, sala II, sentencia del 19/11/90; y d) "Taller Mecánico Gugliamelli S.R.L. c. Comisión Nacional de Previsión Social", CSS, sala II, sentencia del 30/10/90.

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 solo 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 este”³⁵.

De lo expuesto y de los análisis de los fallos, podemos decir que actualmente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “ha atenuado sensiblemente el rigor del principio, en supuestos en que el monto cuantioso del crédito fiscal, en función de la situación económica financiera del contribuyente, sea susceptible de producirle un perjuicio de difícil, tardía o imposible reparación.”³⁶

VII. CONCLUSIONES Y PROPUESTA

En nuestro contexto actual, el Derecho Tributario se presenta como la rama del derecho público que genera las mayores interferencias en la esfera de la propiedad privada y de la libre actividad económica de los habitantes de una nación, lo que merece un fortalecimiento de la función judicial para arbitrar en los conflictos que se originan como resultado de esta interrupción.

Es imprescindible que la justicia atenúe la tensión entre dos partes de la relación jurídico-tributaria, las cuales, y si bien ambas están sometidas a la ley por igual, una de ellas (el

³⁵ Telías, Sara D. *La actualidad en jurisprudencia*, DT. 1995-B, 1515. Referencia al Fallo de la Cámara Federal de la Seguridad Social (Sala III). *Scheinin Norberto L. c. D.G.I.* 12/07/95, PET. N° 93. 15/9/95

³⁶ SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario* (3° Ed.). Argentina. Editorial: Lexis Nexis

Estado) posee prerrogativas exorbitantes, por lo que la otra parte (el contribuyente), requiere que esa autoridad que tiene la administración fiscal, reconozca el contrapeso de una justicia independiente y dispuesta a brindar una tutela efectiva a los intereses de ambos sujetos de la relación.

El acceso a los órganos judiciales debe ser sin restricciones que lo tornen en muchos casos imposibles. La dificultad está en que este pretendido equilibrio se debe lograr sin comprometer la normal recaudación de los tributos, tan necesarios para sustentar la economía financiera de un estado de derecho, en donde conviven sus habitantes y el Estado en sus diferentes niveles (Nacional, Provincial y Municipal), siendo este último, a través de sus organismos, el encargado de atender y brindar los servicios primarios, que demandan sus habitantes.

Adicionalmente a ello, y más allá de la discusión doctrinaria y jurisprudencial respecto a la posible derogación del principio "solve et repete" como consecuencia del artículo 8 inciso 1 del Pacto de San José de Costa Rica, es dable destacar que el principio no debería ser aplicado en tanto y en cuanto deviene inconstitucional, por ser contrario a los postulados básicos de nuestra Carta Magna.

Particularmente, por cuanto atenta contra el derecho a la defensa y al debido proceso, establecidos en el artículo 18 de la Constitución Nacional, contra el derecho de propiedad; y vulnera el principio de capacidad contributiva, todo a través de un medio irrazonable y desproporcionado en relación al objeto pretendido. (Artículo 28 de la Constitución Nacional).

El artículo 8 inciso 1 del Pacto de San José de Costa Rica lo único que hace es garantizar el acceso a la justicia sin condicionamientos arbitrarios o irrazonables, derecho ya asegurado por nuestra Constitución Nacional desde su existencia.

En definitiva, no sería necesaria la sanción de una ley incorporando a nuestro derecho positivo el Pacto de San José de Costa Rica, ni mucho menos plasmarlo en la Constitución con grado superior al de las leyes, para afirmar que siempre un contribuyente cuenta con la posibilidad de acceder a un tribunal independiente, y en consecuencia a ser oídas sus defensas y derechos; porque el principio del "solve et repete", cede ante valores constitucionales superiores tales como derecho de defensa en juicio y debido proceso (artículo 18, Constitución Nacional), derecho de propiedad (artículo 17) y razonabilidad (artículo 28).

No obstante ello, y siguiendo los lineamientos del derecho tributario internacional, nuestra Constitución y tratados internacionales, la propuesta concreta (lamentablemente un tanto utópica para nuestra realidad pero con un antecedente esperanzador encabezado por la Provincia de San Juan) es la realización de una reforma legislativa concreta (en el ámbito nacional, provincial y municipal) tendiente a la supresión total de la aplicación del principio del "solve et repete" para acceder libremente a cualquier instancia administrativa y/o judicial, sin restricción alguna, garantizando así los principios constitucionales consagrados en nuestra Carta Magna.

Si bien, y a priori, esta situación se muestra como un tanto ilusoria, es posible que determinadas jurisdicciones (ya sea municipales o provinciales -y atendiendo especialmente al caso de la Provincia de San Juan-), donde las modificaciones a los

Códigos Tributarios son un tanto más periódicas, situaciones de aplicación de este principio podrían comenzar a corregirse.

Es evidente que los perjuicios que ocasiona la aplicación del presente principio al conjunto de la Sociedad en sí, son absolutamente desproporcionados a los beneficios de proporcionaría Estado y sus arcas, asentando de manifiesto una inequidad en la relación jurídica Estado-Contribuyente insostenible para contexto actual en el que vivimos.

Finalizando, es dable traer a colación lo expresado por Casás³⁷: "*Con la consolidación del Estado de Derecho resulta hoy inimaginable, que frente a dos partes en pugna, una jurídicamente fuerte y poderosa - el Estado - y otra a menudo débil y desvalida en garantías - el contribuyente -, pueda negarse el acceso a los estrados judiciales con la excusa de la falta de pago previo del tributo.*"

Los órganos encargados de la gestión tributaria, como todas las ramas de la Administración, no pueden encontrarse inmunes al contralor judicial llamado a decidir si sus actos y procedimientos se han conformado legítimamente al Derecho.

Ténganse en cuenta que la posibilidad de revisión judicial del acto de determinación tributaria sin exigirse el pago previo de la prestación, no subvierte la presunción de legitimidad del acto administrativo ni inhibe su fuerza ejecutoria, ya que no es óbice el progreso del cobro compulsivo de la deuda mediante ejecución fiscal, salvo que en el proceso se solicite y obtenga tutela cautelar, lo cual, de seguro conducirá a que se reclame el

³⁷ Casás, José Osvaldo. *La tutela jurisdiccional en materia tributaria*. III Jornadas Tributarias del Mercosur.

afianzamiento de la eventual obligación tributaria, garantizando el pertinente pago que, de resultar legítima la pretensión del Estado, deba hacerse efectiva en su hora".

No obstante todo lo expuesto, y hasta tanto contemos con jurisprudencia ejemplificadora al respecto o, más remotamente, los ordenamientos jurídicos se adecuen a lo establecido por nuestra constitución, es imprescindible tener en cuenta para nuestra actividad profesional que, en determinadas situaciones, existen recursos mediante los cuales es posible evitar la aplicación de este principio (los cuales ha sido desarrollados a lo largo de la presente trabajo), lo cual es de radical trascendencia al momento de definir las estrategias recursivas pertinentes.

ANEXO

A. JURISPRUDENCIA ANALIZADA

- MACIAS, OSVALDO (T. F. 32215-I) c/ D.G.I. - 23/04/2013 - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III
- MACIAS, OSVALDO s/recurso de apelación por denegatoria de repetición - Impuesto a las Ganancias" – 04/06/2012 - Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D"

B. EL CASO

- Osvaldo Macías trabajó para la firma Techint entre los años 1972 y 2006.
- Por un acuerdo entre las partes, se desvincula de la firma con una indemnización total de \$ 630.000,00 el día 23/04/2007.
- Atento a ello, Techint retiene en concepto de Impuesto a las Ganancias Periodo 2006 la suma de \$ 207.000,00
- Efectúa el pedido de repetición del impuesto ante AFIP
- Con fecha 25/07/2008, AFIP resuelve no hace lugar al pedido.
- Contra tal denegatoria, interpone Recurso de Repetición ante TFN
- El TFN falla a favor del Contribuyente el 04/07/2012. Indica repetir el impuesto más intereses.
- AFIP apela la sentencia del TFN ante la Cámara correspondiente.
- La Cámara el 23/04/2013 confirma parcialmente la sentencia del TFN, determinando la repetición del impuesto pero discrepando respecto de la tasa de interés aplicable.
- Al día de la fecha, se desconoce si la sentencia revisada por la Cámara se encuentra apelada por alguna de las partes.

C. ANÁLISIS

Sobre la base de la información obtenida, se ha realizado el siguiente procedimiento.

- Se definió el Impuesto a las Ganancias retenido como Capital.
- Se aplicó una tasa de interés del 0,5% mensual, de acuerdo a lo establecido por la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía.
- Se considera como fecha teórica de obtención de la repetición, el día de la sentencia de la Cámara.
- Se descontó el monto de Capital más Intereses sólo por la Inflación del IPC del INDEC.
- No se ha aplicado una tasa de descuento o costo de oportunidad del dinero (por ejemplo, no se ha descontado el importe con los intereses que podría haber obtenido el contribuyente de haber depositado dicho importe en un plazo fijo).

Datos:

Impuesto a las Ganancias		\$ 207.000,00
Fecha de Retención		Abr-07
Fecha Teórica de Pago		Abr-13
IPC	Abr-07	92,21
	Abr-08	100,00 (Base Actual INDEC)
	Abr-13	155,07
Intereses s/CNFCA Aprox.		\$ 66.240,00
Valor Actual	Impuesto Retenido	
s/Inflación		\$ 162.477,98

BIBLIOGRAFÍA:

- Aguilar Caravia, Oscar W (1987). *Derogación del principio "solve et repete"*, Argentina: Editorial: LA LEY.
- Bidart Campos, Germán. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Nueva Edición Ampliada y Actualizada. T° III, P. 528.EDIAR 1995.
- Bielsa, Rafael (1995). *Estudios de Derecho Público II - Derecho Fiscal*. Argentina: Editorial Depalma.
- Casás, José Osvaldo. *La tutela jurisdiccional en materia tributaria*. III Jornadas Tributarias del Mercosur.
- Damarco, Jorge H. y Otros (2002). *La supresión del Tribunal Fiscal de la Provincia de Córdoba*. Córdoba.
- Fernández, Tomás Ramón (1999). *Curso sobre la Justicia Administrativa*. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires - Departamento de Posgrado.
- Giuliani Founrouge, Carlos M. *Acerca del Solve et repete*. LL 82-616.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1982). *Derecho Financiero Tomo II*. Argentina: Editorial Depalma.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *TURNIR: The Tax Court of the United States*.
- Giuliani Fornrouge, Carlos M. y Navarrine Susana C. *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, (8° Ed.). Argentina: Editorial Depalma.
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. *Índices de Precios al Consumidor Urbano*. www.indec.gov.ar.

- Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*, (3° Ed.- Reimpresión). Argentina: Editorial Abeledo-Perrot.
- Navarrine, Susana Camila. *El principio del "solve et repete" por el Pacto de San José de Costa Rica*. Revista Rentas, Año X, num. 1, 1987, ps. 17/18.
- Otero, Raúl Jorge. *Incrementos en las contribuciones municipales sobre inmuebles*. D.F., t. XL, p. 209.
- Spisso, Rodolfo R. (1996). *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*. Argentina: Editorial Depalma.
- Telías, Sara Diana y Viqueira, Liliana. *Procedimiento de impugnación de determinación de deudas previsionales*. PET. N° 43 del 17/8/93, p. 4.
- Telías, Sara D. *La actualidad en jurisprudencia*, DT. 1995-B, 1515. Referencia al Fallo de la Cámara Federal de la Seguridad Social (Sala III). *Scheinin Norberto L. c. D.G.I.* 12/07/95, PET. N° 93. 15/9/95
- Valdés Costa, Ramón (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Depalma.
- Villegas, Héctor B. *La regla Solve et Repete y su vigencia en el derecho tributarios argentino*. Derecho Fiscal Tomo XLIII, Página 289.
- Villegas, Héctor B. (2001). *Curso de Finanzas y Derecho Financiero*, (7° Ed.). Argentina: Editorial Depalma.

INDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	01
A. OBJETIVOS.....	02
B. METODOLOGÍA.....	04
C. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN.....	06
II. ANTECEDENTES.....	07
A. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LAS FINANZAS PUBLICAS.....	07
B. RECURSO TRIBUTARIO.....	09
C. LA DETERMINACION TRIBUTARIA.....	12
III. MARCO CONCEPTUAL Y NORMATIVO DEL PRINCIPIO DEL SOLVE ET REPETE.....	16
A. DEFINICION CONCEPTUAL.....	16
B. NATURALEZA Y FUNDAMENTOS: TEORIAS.....	17
C. ORIGEN.....	20
D. DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO.....	21
IV. MARCO LEGAL DEL SOLVE ET REPETE EN ARGENTINA.....	25
A. AMBITO NACIONAL.....	25
B. AMBITOS PROVINCIALES.....	37
V. IMPLICANCIAS FACTICAS DEL SOLVE ET REPETE.....	41
VI. MARCO CONSTITUCIONAL DEL SOLVE ET REPETE.....	42
A. LA CONSTITUCION NACIONAL Y EL PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA.....	42

B. APLICACIÓN DEL ART. 8 DEL PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA.....	44
VII. CONCLUSIONES.....	53
ANEXO.....	58
BIBLIOGRAFIA.....	60