

INCIDENTE DE BENEFICIO DE LITIGAR SIN *SOLVE ET REPETE*¹

Por Patricio Alejandro Maraniello

INDICE: Introducción. I. Derecho comparado. I.1. Países Europeos. I. 2 América. II. Doctrina Nacional. II.1. Tesis permisiva. II.2. Tesis negatoria. III. Jurisprudencia Nacional. IV. Normativa. IV.1. Nacional. IV. 2. Provincia de Buenos Aires. IV.3. Ciudad de Buenos Aires. V. El incidente de beneficio de litigar sin solve et repete. VI. A modo de conclusión. VII. Bibliografía. VIII. Jurisprudencia.

INTRODUCCION

El *solve et repete* es un instituto por el cual se condiciona el accionar judicial de los derechos tributarios o previsionales controvertidos a su pago previo.

Su origen etimológico deriva del latín y su traducción literal sería: paga y reclama (repite), inspirado en la ejecutoriedad de las resoluciones administrativas.

En nuestro país, la aplicación del *solve et repete* en el ámbito impositivo fue producto de una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación² en antecedentes muy lejanos.

En la actualidad resulta un instituto muy discutido y, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia especializada, no se establecen en forma clara y precisa sus alcances. Es por ello que la presente tesis se desarrollará sobre el esclarecimiento de tres interrogantes:

¿Cuál es el sustento normativo de dicha exigencia?

¹ Publicado en la Revista de Derecho Publico de la Editorial Rubinza Culzoni, año 2004 -1.

² Fallos 17:207; 31:103 y 79:17.

¿Vulnera derechos constitucionales de los contribuyentes?

¿Existe una posible solución a la actual problemática?

Sus respuestas resultan de vital importancia para descubrir el verdadero sentido que hoy ostenta el “pague y después repita”, ya que los derechos constitucionales que podrían afectarse son varios y de ingente trascendencia.

Para ello se efectuará un análisis jurisprudencial de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia: “Aserradero Clipper SRL”, “ Microómnibus Barrancas de Belgrano SA”, “Sanatorio Otamendi” y “CADESU”, donde podrán entreverse los límites desarrollados y su tendencia actual.

Con posterioridad se desarrollará un efectivo sistema para que los jueces, en todas las cuestiones que traigan aparejado el pago previo del tributo, puedan por vía incidental, sin suspender el procedimiento, proteger los principios de igualdad, de defensa en juicio y de tutela judicial efectiva del contribuyente y, al mismo tiempo, aplicar el *solve et repete* en los términos articulados por la jurisprudencia imperante, protegiendo de este modo la renta del Estado.

I. DERECHO COMPARADO

I.1. PAÍSES EUROPEOS

Los antecedentes históricos más remotos se pueden encontrar en Roma, en la época de la República, donde 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* otorgada a los publicanos.

En la época contemporánea la encontramos 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 que la exigencia del *solve et repete*, establecida por la ley 2248, era contraria a los arts. 3º, 24 y 113 de la Constitución y, por lo tanto, ilegítima³. El citado tribunal sostuvo que “...la regla en examen contrasta con el principio de igualdad enunciado en el art. 3º de la Constitución (italiana), por resultar evidente la diferencia de tratamiento entre el contribuyente que esté en grado de pagar inmediatamente el 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, de 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, sino también 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...”⁴.

En Inglaterra la oposición a la pretensión fiscal suspende la ejecución del acto administrativo de determinación del impuesto⁵. Mientras que en Alemania también se suspende el procedimiento de ejecución si se deduce oposición al reclamo fiscal; pero se exigen cauciones, no su pago.

En Suiza existe el *recurso de impuesto*, interruptivo de los efectos de la determinación, aparte de que en el proceso de ejecución puede deducirse oposición, lo cual permite la discusión sobre el crédito tributario sin pago previo.

³ VILLEGAS, Héctor, “La regla *solve et repete* y su vigencia en el derecho tributarios argentino”, t. XLIII, Derecho Fiscal, p. 289.

⁴ Corte Constitucional Italiana, sentencia del 31 de marzo de 1961, “Jurisprudencia Italiana”, 1961, I, 1, 529.

⁵ GIULIANI FOUNROUGE, “Acerca del *solve et repete*”, LL 82-616.

En Francia el proceso se formaliza sin pago previo, conformando un régimen especial de suspensión para neutralizar el efecto ejecutorio del acto administrativo y abrir ampliamente la vía contenciosa⁶.

En España el principio *solve et repete* era 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, pero se ha degradado en sus consecuencias después 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 Española⁷.

I.2.- AMÉRICA

En Estados Unidos la determinación administrativa puede ser materia de amplia discusión ante el *Tax Court*, con efecto suspensivo de la obligación, y aun 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 cuando las circunstancias del caso lo hagan aconsejable⁸.

⁶ *Ibidem*.

⁷ Art. 24.1 de la Constitución de España... “todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión....”.

⁸ TURNIR, “The Tax Court of the United States. Its origin and functions”, citado por GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*

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, etcétera.

En Perú, conforme lo establecido por el art. 117 de su Código Tributario, para impugnar el impuesto no es necesario el pago previo de la deuda tributaria que constituye motivo del reclamo.

Especial importancia tiene el Modelo de Código Tributario para América Latina para OEA/BID, por cuanto en él se han inspirado la mayoría de los Códigos Tributarios latinoamericanos. Su art. 177 dice: “La acción a que se refiere el art. 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones”. En la respectiva exposición de motivos, la comisión asigna gran trascendencia a la ausencia del pago previo como requisito anterior a 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.

II. DOCTRINA NACIONAL

Los doctrinarios nacionales especialistas en la materia no tienen un criterio uniforme sobre la aplicación del *solve et repete*.

Existen dos grandes grupos: por un lado, la *tesis permisiva*, que agrupa a los autores que están a favor del principio, y por el otro la *tesis negatoria*, de aquellos que están en su contra.

II.1. TESIS PERMISIVA

Chiovenda, por ejemplo, lo ha reputado como una excepción procesal puesta en favor de la actividad fiscal del Estado. Mortara, Bielsa y Jarach encuentran su sustento jurídico en la presunción de legitimidad y de ejecutoriedad de los actos administrativos, de los que se derivaría, a su juicio, la procedencia de no suspender los efectos de una determinación impositiva hasta que se abone el tributo o se logre su revocación en sede judicial⁹.

Barreiro ha sostenido, en cambio, que el *solve et repete* es un instituto específico del derecho tributario con características propias, que lo alejan del derecho administrativo general, cuya justificación se encuentra en su carácter de instrumento útil a la tutela de los intereses patrimoniales del Fisco¹⁰.

Giuliani Fonrouge, por su parte, ha aunado ambas posturas al añadir al argumento de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo la necesidad de asegurar la recaudación, recordando al respecto que para la doctrina italiana el *solve et repete* constituía un privilegio del Fisco orientado a evitar dilaciones en la recaudación de los tributos.

II.2. TESIS NEGATORIA

En sentido contrario, Liz ha sostenido que “...exigir el cumplimiento de la obligación que se reclama, como condición previa para poder llegar a que un magistrado determine si su cobro es procedente, obstaculiza el acceso al tribunal imparcial...”¹¹.

⁹ BARREIRO, Rafael F.L., “Algunas reflexiones sobre la constitucionalidad del *solve et repete*”, LL 1991-2060.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ LIZ, Carlos Alberto, “La reforma constitucional de 1994 y la inconstitucionalidad del *solve et repete*”, LL 1996-C-1379.

Del mismo modo, Dromi ha razonado que, en tanto el *solve et repete* traba o imposibilita al contribuyente el recurso ante la justicia, lo obliga prácticamente a someter su reclamo al órgano jurisdiccional administrativo, que es difícilmente un juzgador imparcial, en tanto es parte interesada¹².

Zanoni y Aguirre¹³ parten del siguiente principio: por no estar previsto el *solve et repete* en la Constitución Nacional, no puede ni debe ser interpretado por los jueces como principio del orden superior, y menos aún como una norma categórica, sino como una norma hipotética. La primera es considerada como todo derecho que no está sujeto a hipótesis o a condición alguna y que, por lo tanto, emerge en un aparente principio superior del sistema; mientras la última citada se encuentra subordinada a las normas superiores generales y abstractas de fondo, que le dan fundamento y validez.

III. JURISPRUDENCIA NACIONAL

La Corte Suprema de Justicia ha admitido en reiteradas oportunidades la validez constitucional de las normas que supeditan la intervención judicial al depósito previo de las multas aplicadas por la autoridad administrativa¹⁴.

En la causa “Aserradero Clipper SRL”¹⁵, el Máximo Tribunal estableció que “...los tributos públicos, de acuerdo a la regla *solve et repete*, sólo son impugnables previo pago. Dicha regla no impide la discusión de cuestiones de constitucionalidad, en juicios contra-

¹² DROMI, José Roberto, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Astrea, Buenos Aires, 1973, p.146.

¹³ ZANONI, Cecilia y AGUIRRE, Jorge, “El *solve et repete* no es una norma categórica”, *Errepar-práctica y actualidad*, Nro. 158, ps.15/18.

¹⁴ Fallos 261:101; 312:2490, entre muchos otros.

¹⁵ CSJN *in re* “Aserradero Clipper SRL” del 01/01/1961, Fallos 249:221.

dictorios ejecutivos o de apremio, siempre que se demuestre satisfactoriamente la imposibilidad del pago del gravamen”¹⁶.

En materia previsional, ha fijado, en el conocido caso “Micrómnibus Barrancas de Belgrano SA”¹⁷, que la obligación del previo depósito para la impugnación de una decisión administrativa en materia previsional no resultaba violatoria de la norma precitada; toda vez que el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada, debido al excesivo monto del depósito, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho.

No obstante ello, la Corte en la causa “Sanatorio Otamendi” admitió el recurso deducido por esas empresas, aun cuando no se había acreditado que el pago previo de sus deudas previsionales resultará económicamente imposible de cumplir. Efectivamente, en virtud de la magnitud de su monto, el depósito exigido ocasionaría un perjuicio irreparable a la entidad asistencial, ya que ni siquiera vendiendo el edificio en el que se ubica su sede sería posible efectuar el pago, según adujo.

Finalmente, un fallo reciente consideró que, si bien la exigencia de depósitos previos como requisitos de viabilidad de los recursos de apelación no son contrarios a los derechos de igualdad y de defensa en juicio, se ha aceptado la posibilidad de atenuar el rigorismo del principio *solve et repete* en eventuales supuestos de excepción que involucran situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que ese pago previo se tradujera en un real menoscabo de garantías que cuentan con la protección constitucional¹⁸.

¹⁶ Fallos 31:103; 161:328; 178:266, entre otros.

¹⁷ Fallos 312:2490

¹⁸ CSJN *in re* “CADESU —Cooperativa de Trabajo Limitada— vs. Dirección General Impositiva”, del 11/6/1998.

IV. NORMATIVA

IV.1. NACIONAL

La ley 15.256 (Adla XIX-A-239) crea el Tribunal Fiscal de la Nación, órgano jurisdiccional de la Administración, donde el contribuyente puede apelar las determinaciones impositivas de oficio y las multas, sin sujeción a la regla de *solve et repete*¹⁹, puesto que su articulación no se halla condicionada al previo pago del tributo que se discute y, además, suspende el trámite de su cobro por el ente recaudador.

Seguidamente, el art. 194 de la ley citada concede con efecto devolutivo la apelación ante la Cámara Contencioso Administrativa Federal, de lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación que condenare al pago de tributos e intereses. Si no se acreditare el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los 30 (treinta) 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 art. 92, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso.

Es decir, ante las disposiciones marcadas se podrá recurrir siempre que se abone previamente la carga tributaria, un *solve et repete* implícito en la norma.

Por otro lado, en materia previsional, el artículo 15 de la ley 18.820 y el artículo 12 de la ley 21.864, exigen el pago previo de los tributos y los recargos pertinentes como requisito previo a la intervención judicial.

IV.2. PROVINCIA DE BUENOS AIRES

¹⁹ MARTÍNEZ ARAUJO, Alejo Arturo, y otros “Reflexiones sobre el principio *solve et repete*”, LL diario del 14/10/1997.

El art. 19 del Código Procesal Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires regula dicho instituto de la siguiente manera:

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

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

Inc. 3.- El pago previo no será exigible cuando:

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

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

En su nueva regulación el legislador provincial ha reducido el campo de su aplicación a todas las liquidaciones de cuentas (art. 30 del citado código), limitado, entonces, el cumplimiento del principio del *solve et repete* a la materia tributaria o impositiva, con exclusión de las multas y recargos²⁰.

El legislador, comprendiendo tal situación, ha atenuado el rigorismo de la restricción al disponer que el pago previo no sea exigible “cuando su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia o se deduzca una pretensión meramente declarativa, como

²⁰ JANON, Roberto y WILLMAR, Lucio, *Código Procesal Contencioso Administrativo de Buenos Aires – comentado y anotado*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.

así también, en condenas de excepcionales montos y de comprobada e inculpable ausencia de medios para afrontar tal erogación”²¹.

IV.3. CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

El Código Contencioso Administrativo de la Ciudad de Buenos Aires, en su art. 9, con una novedosa propuesta ha establecido: “Cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, el juez/a puede determinar sumariamente y con carácter cautelar, de acuerdo a la verosimilitud del derecho invocado por la parte, si corresponde el pago previo del impuesto, tasa o contribución, antes de perseguir el juicio”.

Las diferentes salas de la Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria de la Ciudad de Buenos Aires interpretan que el citado artículo no impone como regla el *solve et repete*, pues si así fuera, no tendría sentido alguno facultar al juez para determinar si corresponde el pago previo antes de proseguir el juicio. El alcance de la norma no es el de imponer el pago previo, sino que ella consagra el principio inverso, aunque faculta al juez a ordenar, en determinadas circunstancias y a pedido de la parte demandada, el pago de los tributos reclamados antes de continuar el juicio²².

V. EL INCIDENTE DE LITIGAR SIN SOLVE ET REPETE

En la actual coyuntura, ni la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ni la normativa, ni la doctrina han dado una respuesta satisfactoria a la actual problemática; todas son

²¹ *Ibidem*.

²² CCATCBA, sala II *in re* “Baisur Motor SA vs. GCBA s/impugnación de actos administrativos” del 12/10/2001; sala I *in re* “Luncheon Tickets SA vs. GCBA” del 15/10/2001 y sala II *in re* “Club Méditerranée

hipótesis de soluciones momentáneas, carentes de contenido sistemático que contemple la protección armonizada de los derechos.

El camino más correcto a seguir no podría ser otro que la búsqueda del equilibrio, ya que resultaría extremadamente injusto inclinarnos por la derogación o la utilización lisa y llana del *solve et repete*, porque, como ya se dijo, los derechos en juego son muy delicados. Por lo tanto, estamos plenamente convencidos de que el único elemento armonizador de los derechos es la utilización por vía incidental de un instituto que denominaremos “beneficio de litigar sin pago previo del tributo” o “beneficio de litigar sin *solve et repete*”, en donde se buscará una protección equilibrada entre los derechos de los contribuyentes y del Fisco Nacional.

Con distintas denominaciones (asistencia jurídica del pobre, justicia gratuita, declaratoria de pobreza), pero con el mismo objeto, las legislaciones procesales conceden a quien carece de los recursos necesarios para afrontar el pago de los gastos que demanda la sustanciación de un proceso, la posibilidad de tramitarlo sin satisfacer dichas erogaciones con anticipación o anticipadamente con su trámite²³.

Este instituto tiene su apoyatura constitucional dentro de las previsiones del art. 18 de la Carta Magna, y los arts. 8° y 25 de la Convención América sobre Derecho Humanos. Como puede observarse, este beneficio debe ser considerado de vital importancia para el juzgador y no como un simple incidente, ya que de ello dependerá la consolidación de un derecho constitucional fundamental en el proceso.

—Argentina SRL vs. GCBA —Secretaría de Hacienda y Finanzas— s/Impugnación actos administrativos”, del 30/11/2001.

²³ COLOMBO, Carlos J., *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación —anotado y comentado*, Abeledo-Perrot, 1969, ps. 483/484.

Como bien estableció la Excma. Cámara Federal de Mar del Plata, el beneficio de litigar sin gastos abriga como fundamento principal asegurar el libre acceso a la instancia judicial, el cual recalca en el postulado de la igualdad procesal de los justiciables y, además, está destinado a garantizar la defensa en juicio, lo que supone la posibilidad de ocurrir ante el órgano jurisdiccional en procura de justicia, finalidad que se vería frustrada si no se pudiera llegar por no contar con los medios indispensables para afrontar los gastos. Privar del derecho a reclamar judicialmente por la imposibilidad de costear los gastos causídicos significaría introducir una flagrante desigualdad, teniendo en cuenta que el referido principio constitucional no se agota en la mera igualdad jurídica formal de las partes, sino que exige una igualación en concreto, cuya premisa ante la justicia está constituida por el libre acceso a la jurisdicción²⁴.

En torno a ello se propone en forma incidental el beneficio de litigar sin pago previo del tributo, porque es que el más se ajusta al objetivo buscado, que es justamente el respeto de los derechos al acceso de la jurisdicción como instancia judicial independiente e imparcial, sin obstáculos procesales, sin vulnerar el derecho de defensa en juicio y de igualdad, como lo sigue sosteniendo un gran parte de la doctrina, y limitada únicamente por la concreta capacidad económica del recurrente en cumplir con el pago del tributo previo a la acción o al recurso interpuesto en sede judicial. En el caso en que se resuelva a favor del beneficiario, se suspenderá durante la tramitación del procedimiento el cumplimiento de su obligación fiscal, siempre y cuando durante el proceso no mejore su capacidad contributiva o no se resuelva en forma contraria la acción principal.

²⁴ CFAMDP *in re* “Sara, Miguel Angel vs. Banco de la Nación Argentina s/daños y perjuicios”, del 13/07/1998, Dres. Ferro – Longhi – Tazza.

El juez, en cada caso concreto, debe apreciar la necesidad de la reclamación, así como la carencia de capacidad contributiva para hacer frente al pago previo pretendido por el ente recaudador. Como se puede observar, la distinción más importante entre el beneficio de litigar sin gastos y el beneficio de litigar sin pago del tributo es que en el primero se debe demostrar la carencia de recursos personales, mientras que en el último caso la demostración gira en torno a la ausencia de la capacidad económica o financiera del contribuyente, circunstancia que sólo puede encontrarse en la manifestación de riqueza o capacidad contributiva, en relación —tan sólo— al pago del tributo adeudado.

La solicitud tendría los mismos requisitos que la descripta por el art. 79 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, es decir, la mención de los hechos en que se fundare la necesidad de reclamar y el ofrecimiento de prueba tendiente a demostrar la ausencia de capacidad contributiva para el pago del tributo.

Finalmente, para la viabilidad del incidente, los jueces tendrán que efectuar un examen de proporcionalidad entre la concreta capacidad económica del presentante y el real desapoderamiento de bienes que podría significar el cumplimiento del tributo, tornando, de esta forma, ilusorios los derechos enunciados.

VI. A MODO DE CONCLUSION

A pesar de los cambios existentes, en nuestro país y en el derecho comparado, del *solve et repete*, en la jurisprudencia y la legislación nacional encontramos su plena vigencia, aunque con ciertos condicionamientos, sin embargo, no ocurre lo mismo por parte de la doctrina, donde existen cada vez más seguidores de la postura negatoria del principio.

En nuestra opinión, nos hallamos frente a un choque de derechos constitucionales de marcada trascendencia sin solucionar; por el lado de los contribuyentes se encuentran los derechos de igualdad, de defensa en juicio, de acceso a la justicia y de tutela judicial efectiva —para utilizar terminología de la Constitución Española y de la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica— y por otro lado la renta del Estado, cuya recaudación fiscal resulta de vital importancia para el cumplimiento de sus fines específicos, que son básicamente, la seguridad, la salud y la educación pública.

Sabido es que la solución a esta cuestión no resulta fácil, si se tienen en cuenta el frágil sistema recaudatorio y la gran evasión fiscal que sufre nuestro país (actualmente la evasión ronda los cuarenta mil millones de pesos anuales). El administrador federal de ingresos públicos, Alberto Abad, insistió en que el organismo a su cargo está detrás de los evasores. Para dejarlo en claro, el primer paso que dio fue poner en Internet, en el sitio oficial, todas las denuncias penales iniciadas desde el 1º de enero y hasta el 30 de junio últimos. En ese lapso, dijo Abad que contabilizan seiscientos cuarenta y siete causas iniciadas por un monto total de ciento treinta y dos millones de pesos²⁵. Si al engorroso proceso administrativo y judicial, donde el contribuyente utiliza todas las armas dilatorias posibles para no cumplir con su obligación fiscal, se le suma dejar sin efecto la regla *solve et repete*, el problema recaudatorio se potenciaría aún más. Así, pues la recaudación impositiva del Estado quedaría supeditada a que los contribuyentes no presentaran acción o recurso alguno, circunstancia ésta que entorpecería la recaudación fiscal, pues permitiría a los contribuyentes eludir el pago del tributo, estando en condiciones económicas para abonarlo, y más aún encontrándose legalmente obligados a satisfacerlo.

²⁵ Diario *La Nación*, sección economía, del 03/09/2002.

Del mismo modo, tampoco se deben desconocer los reiterados abusos y errores que habitualmente cometen los organismos administrativos fiscales con afán recaudatorio, perjudicando seriamente derechos constitucionales. En ese aspecto, el titular de la AFIP también hizo una autocrítica al reconocer que suele haber casos en los que “aparece también la aceptación por parte de quien tiene la función de controlar (el pago efectivo de los impuestos) desde la administración tributaria, y no cumple con su labor” de funcionario público.

No obstante, la utilización lisa y llana del *solve et repete* no resulta correcto, porque, como ya se dijo, los derechos en juego son muy delicados. Por lo tanto, estamos plenamente convencidos de que el único elemento armonizador de los derechos es la utilización por vía incidental de un instituto que denominaremos “beneficio de litigar sin pago previo del tributo” o “beneficio de litigar sin *solve et repete*”, en donde se buscará una protección equilibrada entre los derechos de los contribuyentes -de acceder a la justicia sin condicionamientos económicos- y las facultades exorbitantes del Fisco Nacional -de recaudación tributaria para cubrir las necesidades publicas-.

Al ser un incidente no suspende el expediente principal, permitiendo por lo tanto el libre acceso a la justicia sin restricciones económicas. Pero tampoco se abre las compuertas para que se acceda la justicia como una manera de cumplir obligaciones fiscales eternizando los reclamos del Fisco, pues en el mismo incidente el actor deberá demostrar la carencia de capacidad contributiva para hacer frente al pago previo pretendido por el ente recaudador.

Finalmente, encuentro aquí una solución al acceso a la jurisdicción como instancia judicial independiente e imparcial, sin obstáculos procesales, sin vulnerar el derecho de defensa en juicio y de igualdad, como lo sigue sosteniendo un gran parte de la doctrina, y

limitada únicamente por la concreta capacidad económica del recurrente en cumplir con el pago del tributo previo a la acción o al recurso interpuesto en sede judicial.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- BARREIRO, Rafael F.L., “Algunas reflexiones sobre la constitucionalidad del *solve et repete*”, LL 1991-2060.
- DI LORIO, “Nociones sobre la teoría general de la medidas cautelares”, LL 1978-B-829.
- DROMI, José Roberto, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Astrea, Buenos Aires, 1973.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Acerca del *solve et repete*”, LL 39-169.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, t. II Depalma, Buenos Aires, 1973.
- JANON, Roberto y WILLMAR, Lucio, “Código Procesal Contencioso Administrativo de Buenos Aires —comentado y anotado—”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.
- LIZ, Carlos Alberto, “La reforma constitucional de 1994 y la inconstitucionalidad del *solve et repete*”, LL 1996-C-1379.
- MARTINEZ ARAUJO, Alejo Arturo, y otros, “Reflexiones sobre el principio del *solve et repete*”, LL diario del 14/10/1997.
- MORELLO, Augusto, “Fundamento lógico jurídico de la verosimilitud ...”, LL V. 47.
- MORELLO y colaboradores, “Códigos Procesal Civil y Comercial —comentado—”, t. VIII.
- PODETTI, *Tratado de las medidas cautelares*, 1956.
- SPILA GARCÍA, Ruben, *Principios de derecho procesal tributario*, Depalma, 1978.
- ZANONI, Cecilia y AGUIRRE, Jorge, “El *solve et repete* no es una norma categórica”, Errepar – práctica y actualidad, Nro. 158.

VIII. JURISPRUDENCIA

- Fallos 261:101; 312:2490, entre muchos otros.
- Fallos 31:103; 161:328; 178:266, entre otros.
- Fallos 184:5; 191:43; 215:5; 198:126 y 463; 244:665, entre otros.
- Fallo 312:2490.
- Fallos 17:207; 31:103 y 79:17.

- CSJN *in re* “CADESU —Cooperativa de Trabajo Limitada— vs. Dirección General Impositiva”, del 11/06/1998.
- Contencioso Administrativo, Tribunal Supremo Español, sala 3ª, del 21/01/1992, Recurso núm. 447/1989; sentencias del Tribunal Supremo de fecha 25-11-1986 (RJ 1987\964) y 08/04/1987 (RJ 1987\4249).
- Contencioso Administrativo Español, Tribunal Supremo, sala 3ª, sentencia del 04/03/1992.
- SCBA, *in re* “American Express Arg. SA vs. Municipalidad de Gral. Pueyrredon s/ demanda contencioso administrativa”, del 06/11/1995.
- Cámara de Apelaciones de San Isidro, sala I del 25/02/1982, causa 32.752, Reg. Int. 44/82;
- Corte Suprema de Justicia, JA 1966-II-342.
- Cámara de Apelaciones Civil y Comercial de Morón, sala 2, causa Nro. 5797, Reg. Int. 398/1979.