



UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

**LA AFECTACIÓN DE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA, ANTE LA
VIGENCIA DEL SOLVE ET REPET EN EL MARCO DE LAS GARANTIAS
CONSTITUCIONALES**

Verónica Andrea Sosa

Abogacía

Tutores: Marcellino, Leonardo

Verri, Romina

Trabajo Final de Graduación

Año académico 2016

RESUMEN

La tutela judicial efectiva es un derecho fundamental a través del cual toda persona tiene la facultad de acceder libremente a la justicia y hacer valer sus pretensiones ante los órganos jurisdiccionales dotados de competencia a tal fin. Cuando se habla de libre acceso, para que el mismo sea real es necesario que no esté sujeto a ningún impedimento de hecho ó de derecho.

En este sentido, el solve et repete restringe la tutela judicial efectiva por consistir en una restricción legal que obliga al contribuyente a pagar previamente el tributo que se le impone para poder luego recurrir o reclamar su legitimidad. En este sentido, la doctrina tributaria en su mayoría lo concibe como un privilegio de la administración pública que carece de respaldo constitucional y que genera un perjuicio al contribuyente.

Introducirse en el análisis de este tema desde el ámbito tributario, sin duda lleva al estudio de cuestiones tales como la defensa jurídica del contribuyente frente a los actos del Estado y la posible revisión de dichos actos libre de todo condicionamiento económico, injusto y desproporcionado.

ABSTRACT

The effective legal protection is a fundamental right through which every person has the faculty to access freely to justice and assert their pretension before hand the jurisdictional organs that have competence to that end. When we talk about free access, for it to be real, it is necessary that it is not tied to any fact or right impediment.

In this way, the solve et repete restricts the effective legal protection because it consists on a legal restriction that compels the contributor to pay before hand the tax that is enforce and then invoke or seek its legitimacy. On this way, the tributary doctrine mostly conceives like a privilege of the public administration that lacks of constitutional sustain and produce a detriment to the contributor.

The entering to the analysis of this subject from the tributary field, without a doubt it take us to the study of maters like legal defense of the contributor facing the state acts and the possible revision of this acts freely of any economical conditioning, unfair and disproportionate.

INDICE

INTRODUCCION

En el marco de las garantías constitucionales vigentes en el ordenamiento jurídico argentino, el presente trabajo de graduación tiene como finalidad realizar un detallado análisis de las notas más significativas del principio solve et repete y poder establecer de

esta manera, si la aplicación de dicho principio afecta derechos constitucionales, en especial la garantía a la tutela judicial efectiva.

En este sentido, primeramente se expresa que el principio del solve et repete es un instituto de origen romano, cuyos comienzos fueron casi inadvertidos para luego ir tomando mayor relevancia a mediados del siglo XX. Si bien dicha regla ha sido receptada a lo largo del tiempo por diferentes Estados, establecida con la finalidad de asegurar el cobro de los tributos a partir de una pronta recaudación, siempre se ha cuestionado dicha figura jurídica en relación a su vigencia y constitucionalidad, la cual en ciertos casos fue declarada inconstitucional por distintos ordenamientos jurídicos europeos y latinoamericanos ó bien se ha atenuado la rigidez en la aplicación de dicha regla como en el caso de nuestro país.

Seguidamente, en líneas generales se puede apreciar que el derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho fundamental reconocido a todo particular cuyo origen se reconoce en el Estado de Derecho, en virtud del cual toda persona por el simple hecho de serlo tiene la facultad de hacer valer sus pretensiones en la justicia a través de los órganos jurisdiccionales competentes estatuidos a tal fin.

A partir del derecho a la tutela jurisdiccional se desprenden una serie de derechos entre los cuales se encuentra el derecho al libre acceso a la justicia, derecho al debido proceso, a una sentencia motivada, y por último el derecho a la ejecución de sentencia, es decir que a partir de la tutela judicial efectiva se tienden a reconocer otros derechos de los cuales el hombre es titular, de allí la importancia del tratamiento de esta institución y su amparo frente a principios como el solve et repete.

Por lo tanto, para llegar a los objetivos planteados en el presente trabajo se realizará un breve repaso de la institución del solve et repete y de la tutela judicial efectiva a lo largo de la historia para conocer las diferentes recepciones que han tenido y su consecuente evolución.

Por otro costado, específicamente en relación a la naturaliza jurídica y la justificación del solve et repete, la doctrina jurídica se ha pronunciado al respecto, por lo tanto en el presente trabajo se expondrán los más diversos fundamentos vertidos por las distintas tesis doctrinarias con la finalidad de explicar la vigencia tal institución, lo cual pone de manifiesto que el tema en cuestión sigue despertando en la actualidad las posturas más disimiles en relación a dicha institución.

Seguidamente se realizara una breve revisión en el derecho comparado y la legislación nacional cotejando las normas nacionales y provinciales que contienen el principio del solve et repete y aquellas que velan por el derecho a la tutela judicial efectiva, en especial las normas internacionales que se refieren expresamente a la misma, las cuales integran en la actualidad el ordenamiento jurídico nacional a partir de la ratificación de los diferentes tratados internacionales por la República Argentina.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por su parte ha debatido ampliamente respecto al solve et repete, en virtud de ello se expondrá cronológicamente su postura a lo largo del tiempo, la cual se ha mantenido a favor de la vigencia y legalidad de la institución, aunque en los últimos tiempos se ha podido apreciar cierta atenuación en relación a la aplicación del solve et repete tendiente a evitar que el requisito “ pague y

luego repita” se convierta en un real perjuicio que menoscabe el derecho a la tutela judicial efectiva.

En virtud de ello, se pretende arribar a una opinión integrada respecto del solve et repete en relación a la tutela judicial efectiva y poder alcanzar de este modo una solución equilibrada tanto para el contribuyente como para el Estado, donde los intereses de ambas partes se encuentren satisfechos.

Capítulo 1

NOCIONES GENERALES DEL PRINCIPIO SOLVE ET REPETE

1. Introducción

El objeto de este capítulo es presentar las notas más significativas del principio “Pague y Repita”, las que se basan en una descripción detallada acerca de la conceptualización, la naturaleza jurídica, origen y evolución del instituto a lo largo de la historia, como así también los distintos fundamentos de validez que se han vertido en el ámbito doctrinario en relación al solve et repete.

2. Concepto

A mediados del Siglo XX, ya se advierten los primeros lineamientos respecto del solve et repete, considerando al mismo como:

La exigencia de que el demandante en el proceso contencioso-administrativo abone previamente las cantidades objeto de controversia judicial que adeude a la Administración pública como consecuencia de una relación jurídico-tributaria o de una infracción administrativa, cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o sancionador (Mendizábal Allende, 1964, pág. 107).

Por su parte Billardi (2006, p. 104) lo define como “el principio en virtud del cual no es admisible controvertir la pretensión tributaria (o un crédito del Estado, en su acepción más amplia) en sede judicial sin el previo pago de ella”.

Para éste autor, se genera una mutación en el proceso de conocimiento a partir de la aplicación del solve et repete. Dicha transformación trae aparejada una inversión en las habituales normas que rigen el proceso, exigiendo al contribuyente primero el pago del tributo antes de su revisión (Billardi, 2006).

Gil Di Paola (2011, p.1) señala que la figura en cuestión no es otra cosa que:

Una *restricción* a la revisión judicial o administrativa de actos administrativos emanados del ejercicio de funciones públicas. Tal restricción exige el *deber de pagar previamente* una suma de dinero establecida por la legislación y fijada en el acto administrativo cuestionado (que puede incluir la totalidad o una parte del monto establecido), para el *acceso* a dicha revisión. Esta regla se da predominantemente en el ámbito fiscal, administrativo y contencioso - administrativo.

Los autores Raijman y Salcedo (2013, p. 278) entienden que la regla del solve et repete “significa que cualquier ciudadano, a los efectos de discutir la legalidad de una determinación tributaria o previsional realizada por el fisco, previamente debe pagarlo”.

Para Villegas (2005, p.509) “la regla solve et repete significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo”.

En la misma línea Giuliani Fonrouge (1997, p.835) considera al solve et repete como aquella regla que “exige el pago previo de la obligación como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa”.

Así, para Christensen (1996, pág. 1189) el solve et repete es considerado una “exigencia, que impone el Estado, del previo pago de la obligación como *condictio sine qua non* para poder impugnar judicialmente una determinación previsional o impositiva, hecha en forma administrativa por el fisco”.

Por último Spisso (1993, p.387) ha dicho que el pago previo “constituye un presupuesto procesal de la acción de conocimiento, que no se encuentra consagrado en la Constitución Nacional”.

3. Origen y Evolución

3.1. Estado Romano:

La doctrina es unánime en afirmar que los antecedentes más antiguos del solve et repete aparecen en el Derecho Romano, específicamente en tiempos de la República con la figura de la pignoris capio (Bonato, 2013).

La pignoris capio es el antecedente inmediato al solve et repete, y se la define como aquella acción que facultaba al acreedor a tomar a modo de caución bienes que pertenecían al deudor, y si éste al cabo de un tiempo no pagaba, el acreedor hacía suyo los mismos. Este remedio de carácter excepcional tenía como finalidad modificar la situación fáctica a favor del actor (Billardi, 2006).

Fue la Lex Censoria la que dio lugar a la aplicación de la pignoris capio a los deudores de impuestos. Precisamente en el año 70 a. de J.C., en Sicilia, Verre - pretor publicano - , puso en práctica en forma tirana dicha acción e invirtió el orden normal del procedimiento, facultando a los contribuyentes a convertirse en actores para lograr así, la declaración de ilegitimidad de la pignoris capio conferida a los publicanos. (Gil Di Paola, 2011; Villegas, 2012).

3.2. Estado Moderno:

Ya situados en el Estado Moderno, podemos observar que el concepto de fisco del Derecho Romano, vuelve a resurgir en el Estado de policía en los tiempos de su máximo esplendor. Sin lugar a dudas, esto nos lleva a afirmar que la necesidad de pago previo vista como un privilegio a favor del fisco, sigue vigente en épocas contemporáneas. (Gil Di Paola, 2011)

En este sentido se consideran que esta idea del pago previo para promover ciertas peticiones en vía gubernativa o contenciosa, se da en la mayoría de los países a partir del

progreso institucional de sus respectivos regímenes administrativos, hecho que surge a mediados del siglo XX (Oviedo, 1969).

Si bien en el capítulo II del presente trabajo, trataremos la recepción del solve et repete en los distintos países. Nos parece oportuno adelantar, que dentro de la nómina de países europeos fue en Italia y España donde la regla se radicó con mayor preponderancia.

Fue en el Derecho Italiano, donde dicho instituto adquiere su mayor protagonismo. Concretamente la Ley 2248 del año 1865 al reglamentar el proceso contencioso administrativo establece en su art 6¹, 2° párrafo la regla del solve et repete, de esta manera se observa cómo queda incorporado legislativamente al sistema italiano.

Por su parte, en el sistema español basta hacer mención a la Ley de Administración y Contabilidad de Hacienda Pública del año 1850 para hablar del solve et repete en dicho país (Bonato, 2013).

4. El solve et repete desde una visión fiscalista; administrativa y procesalista.

En torno a la materia planteada, se puede apreciar que existen distintas posturas a partir de las cuales se le intenta dar sustento al solve et repete, siguiendo al autor Jerónimo A. Gil Di Paola, se pueden diferenciar tres visiones paradigmáticas:

Desde una visión fiscalista, el solve et repete es tomado como principio del derecho tributario, en virtud del cual se pretende asegurar la percepción de los tributos para hacer frente a las necesidades del Estado (Gil Di Paola, 2011).

1 Ley 2.248, Comunal y provincial del Estado Unitario Italiano, 20/03/1865. Artículo 6, 2° párrafo: En toda controversia en materia de impuestos, los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán acompañarse del certificado del pago del impuesto, excepto en el caso de que se trate del cobro de una liquidación adicional.

La visión administrativista realiza una interpretación a partir de la cual, el solve et repete derivaría de aquellos principios del derecho administrativo conocidos como el principio legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo.

Y por último la visión procesalista es aquella postura que rechaza al solve et repete. Esta posición, lo que pretende es la obtención del libre acceso a la justicia, sin ningún tipo de obstáculo que impida llegar a los órganos jurisdiccionales para hacer efectivo los derechos de cada ciudadano (Gil Di Paola, 2011).

A partir de ello, el paradigma en este caso debe “conjugar la garantía del acceso irrestricto a la vía jurisdiccional, con la salvaguarda del interés fiscal” (Gil Di Paola, 2011, p.12).

Brevemente se han presentado las diferentes visiones que convergen en el estudio de esta temática, que servirán como introducción y para entender las diferentes posturas doctrinarias acerca de la fundamentación y naturaleza jurídica del solve et repete expuestas a continuación.

5. Naturaleza Jurídica del solve et repete y su fundamentación.

En relación a la naturaleza jurídica y los fundamentos del solve et repete, en el presente apartado se pondrán de manifiesto los distintos “fundamentos y justificaciones” que se han expuesto por las diferentes tesis doctrinarias en razón del mismo.

5.1. Fundamentación a partir de las diferentes teorías.

Por cuestiones metodológicas, aglutinaremos dichos fundamentos en tres grupos: tesis administrativista, tesis procesalista y tesis autonomista.

a) Fundamentación desde una perspectiva administrativista

Desde el enfoque del Derecho material administrativo los que adhieren a la tesis administrativista, sustentan su postura a través de fundamentos jurídicos, considerando que el solve et repete no es sino una consecuencia de los principios de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos (Gallardo y Ortiz, 1996).

La doctrina, considera como autor de este fundamento a Mortara – tesis compartida por Bodda, Vitta, Borsi y D’Alessio – quien entiende que el requisito del previo pago deriva de los principios de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, siendo una consecuencia normal de la Administración Pública. (Raijman y Salcedo, 2013; Giuliani Fonrouge, 1997).

Por lo tanto, para los sostenedores de esta teoría los asuntos que se produzcan entre el particular y el fisco solo pueden culminarse a través de la revocación o modificación del acto impugnado. En este sentido el particular sólo podrá accionar contra el acto administrativo si previamente abona el tributo a los fines de alcanzar la reparación de los efectos del acto impugnado (Gallardo y Ortiz, 1996).

Dentro de esta corriente también encontramos autores como Bielsa, que si bien en un primer momento enrolado en la tendencia fiscalista, posteriormente cambia su parecer, considerando que el fundamento del solve et repete reside en la ejecutoriedad del acto administrativo (Giuliani Fonrouge, 1997).

El viro que realiza el citado autor respecto de su pensamiento al no encontrar una respuesta suficiente en la primera justificación, denota el desconcierto que genera el asunto debatido en relación al fundamento de solve et repete.

Otro de los autores que se alista en esta teoría es Ingrosso que justifica al requisito del previo pago específicamente en base al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos y determina que “la función del solve et repete no es reforzar esa ejecutoriedad ni agregarle un elemento nuevo, sino la forma natural en que se manifiesta y actúa la fuerza ejecutiva del rol y del acto de intimación” (Giuliani Fonrouge, 1997, p.837).

b) Fundamentación desde una perspectiva procesalista

Los autores que adoptan esta postura - a partir de una calificación técnica del solve et repete - exponen las distintas valoraciones que se han efectuado en virtud del mismo.

Algunos autores lo han catalogado como excepción procesal, es decir como requisito necesario para que se dé la relación procesal, mientras que otros lo consideran un presupuesto procesal, condición necesaria para que el juez tenga acceso al fondo de la cuestión (Rosso, 2004).

Autores de renombre como Giannini lo consideran un presupuesto procesal, mientras que Chiovenda lo clasifica como excepción procesal, es decir “un medio de coerción, que tiene por órgano a la administración, de modo que si ésta no excepciona la falta de pago, el juez no puede relevarlo de oficio” (Gallardo y Ortiz, 1996).

Por su parte Mendizábal Allende (1964) si bien considera que el solve et repete es una regla de carácter procesal, entiende que el mismo es un impedimento para el análisis de la cuestión litigiosa que limita la posibilidad de recurrir.

c) Fundamentación desde una perspectiva autónoma

A partir de esta corriente se puede ver que el solve et repete es considerado una institución perteneciente al derecho tributario cuyos fundamentos presentan un enfoque político - fiscal.

Grizzotti quien en un primer momento concibió al solve et repete sobre las bases de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la rápida percepción de impuestos a favor del Estado. Posteriormente rechaza ésta posición, concluyendo en definitiva, que el solve et repete no era más que una institución autónoma (Giuliani Fonrouge, 1997).

Seguidamente el mismo autor destaca que el solve et repete es una medida protectoria para las políticas financieras que tiene como propósito preservar las finanzas públicas del Estado, estableciendo un freno a los contribuyentes de mala fe y de esa manera desalentar la impulso de acciones infundadas o temerarias de los obligados (Bielsa, 1995)

Los fundamentos de dichos autores se relacionan en algún punto con las teorías político- financiera, que consideran al solve et repete como un privilegio a favor del fisco, establecido con el propósito de no turbar el normal desenvolvimiento de la actividad del Estado y en relación al deber de todo ciudadano en aportar con los gastos públicos a partir de las cargas tributarias, exigidas a fin de impedir el caos social en caso de no ser exigidos (Gallardo y Ortiz, 1996).

6. Critica

En cuanto a las justificación del solve et repete, ya expuestas las diferentes posturas doctrinarias acerca del tema, se considera que el fundamento del solve et repete no reside en la tesis administrativista ni procesal.

En lo que respecta la visión administrativista, se ha podido observar que en diferentes países como Alemania y Estados Unidos, donde el solve et repete no fue establecido como requisito fundamental en sus respectivos ordenamientos, los principios de legitimidad y ejecutoriedad no se han visto afectados, ni mucho menos la normal percepción de los impuestos por la vía ejecutiva, dispuesta a tal fin. (Billardi, 2006)

En cuanto a la tesis procesalista, es criticable su justificación, en la medida de que centra su análisis en el funcionamiento del solve et repete, sin tomar en cuenta aquellos posibles casos donde su aplicación se tornaría abusiva o irrazonable (Rosso, 2004).

Por lo tanto, se entiende que la fundamentación más acertada respecto del solve et repete está dada por la tesis autónoma, como bien lo destaca Gil Di Paola (2011) la finalidad última del previo pago es netamente pragmática, lograr resultados prácticos, garantizando la pronta percepción de tributos, sin que el contribuyente mediante pleito - en sede administrativa o judicial - obstaculice dicha recaudación.

Pero es necesario hacer una salvedad, ya que si bien para esta vertiente doctrinaria el solve et repete es un privilegio a favor del Estado basado en la rápida y uniforme recaudación, el mismo se vuelve inoportuno desde el momento en que el particular si no cumple con dicha pretensión, se encuentra imposibilitado de obtener una respuesta acerca de la legitimidad del acto, que a su juicio es ilegal (Giuliani Fonrouge, 1990).

7. El solve et repete y el principio de razonabilidad.

El principio de razonabilidad es un principio de jerarquía constitucional propio del Estado de Derecho, el cual es considerado fiador del contenido esencial de los derechos fundamentales (Soler, 2011).

A partir de éste principio la protección del Estado respecto de los derechos fundamentales de los particulares debe ser eficaz, indispensable y proporcionada. En cuanto a la limitación de los mismos, debe existir un cierto equilibrio entre el medio y el fin perseguido, y en el caso de existir diferentes medios, es necesario que se escoja aquel que menos perjuicio ocasione (Soler, 2011).

Siguiendo a Billardi (2006) el principio de razonabilidad se encuentra conformado por diferentes dimensiones, a partir de las cuales el autor deja entrever como la regla del solve et repete no llega a cubrir los parámetros básicos del principio de razonabilidad constituido por el juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

El juicio de idoneidad o adecuación es aquella dimensión que exige que la medida tenga un fin legítimo, apropiado para tal consecución. Bajo estos parámetros, tomando como fin real del solve et repete “la pronta recaudación y el desaliento a la litigiosidad contra las decisiones del Fisco” dicho autor considera éste presupuesto no sólo desmedido e inadecuado sino que niega el fin que persigue.

Por su parte el juicio de necesidad, otra fase del principio de razonabilidad, presupone la elección de la alternativa menos gravosa a la hora de tutelar los derechos fundamentales. Es decir dentro de los medios hipotéticos, optar por el más afín. Por lo tanto, de acuerdo al fin propio del solve et repete que es la pronta recaudación a favor del fisco, sería necesario valorar el nivel de eficacia del mismo en relación a otras posibles alternativas menos perjudiciales.

Finalmente la proporcionalidad, es aquella arista que exige que la medida sea acorde con el fin que se pretende lograr. En esta dimensión del juicio se realiza una comparación de los bienes plantados, determinando una jerarquización entre los mismos.

En nuestro caso los bienes que se encuentran confrontados son el impedimento del libre acceso a la justicia y la pronta recaudación de los tributos por parte del fisco, que al parecer de acuerdo a este orden de jerarquía, un derecho fundamental con rango constitucional, bajo ningún punto de vista, puede establecerse en la misma línea que una norma tributaria o administrativa, ya sea de carácter federal o provincial.

De esta mera se puede observar, que al aplicar el test de razonabilidad al requisito del pago previo, éste deviene injusto e inocuo en relación al derecho de acceso a la justicia por vulnerar el contenido esencial del mismo, volviéndolo indisponible a su titular (Soler, 2011).

8. Conclusión

En el presente capítulo, se pueden observar los primeros lineamientos a cerca del solve et repete, figura que se desarrollará a lo largo de este trabajo de investigación.

Con respecto a su origen, se considera a la figura de la pignori capio como el antecedente inmediato al solve et repete. La doctrina en su mayoría ubica el nacimiento de la figura en el Derecho Romano, específicamente en tiempos de la República. La cual se extiende hasta Épocas Imperiales.

Ya situados en el periodo contemporáneo, la regla del previo pago fue receptada en diferentes ordenamientos jurídicos europeos, entre los que vale destacar el italiano y español donde el solve et repete fue receptado con gran ímpetu, aunque con el paso del tiempo, ante cuantiosas críticas, se fue restringiendo su aplicación al punto de su derogación definitiva.

En lo que refiere a la naturaleza jurídica y los fundamentos del solve et repete, distintas corrientes doctrinarias se pronunciaron al respecto con los más diversos argumentos, lo cual denota que no existe un criterio unificado a la hora de justificar la exigencia del previo pago, siendo la tesis autónoma, al parecer la más acertada a la hora de fundamentar dicha institución.

En definitiva, en un Estado de Derecho este privilegio a favor del erario público resulta sobrado e incongruente en sí mismo, no encontrando otro justificativo que el político-fiscal para avalarlo.

Capítulo 2

DERECHO COMPARADO

1. Introducción

Sabemos que el Derecho Comparado es una disciplina que puede aplicarse a cualquier rama del Derecho para el estudio de ciertas instituciones. Es por ello que

situaremos al solve et repete dentro del marco del derecho comparado para poder comprender cuál ha sido su tratamiento en los distintos ordenamientos jurídicos.

2. El solve et repete en países Europeos

La regla solve et repete ha sido receptada de manera particular en los ordenamientos continentales, especialmente en el derecho italiano y español, donde podremos observar cierta semejanza.

En Italia la institución del solve et repete fue instaurada en la época contemporánea, específicamente por la Ley 2248 del 20 de marzo de 1865², a partir de la cual se establece que ante cualquier controversia de impuestos del particular frente al Estado, deberá acompañar el certificado del pago del tributo para que cualquier acto de oposición que interponga, sea válido en juicio. De esta manera queda establecida legislativamente la regla del solve et repete en dicho país (Rajzman y Salcedo, 2013).

La regla del previo pago en Italia, tuvo una vigencia de aproximadamente un siglo, llegando a su fin en el año 1961 cuando el Tribunal Constitucional la declara inconstitucional, suprimiéndola definitivamente mediante la sentencia reconocida como “Stoppa, Franco c/ Intendenza de Finanza di Pavia³”; por considerarla contradictoria a preceptos constitucionales, tales como el principio de igualdad establecido en la propia Constitución italiana (Billardi 2006).

La sentencia traída a colación denota la desigualdad existente entre los contribuyentes a partir de la regla del solve et repete y como dicho requisito tiende a

2 Ley 2.248 Ley comunal y provincial del Estado Unitario Italiano, 20/03/1865.

3 Corte Constitucional Italiana. Sent. N° 21,1961. Stoppa, Franco c/ Intendenza de Finanza di Pavia Texto del fallo, en italiano. Recuperado de Billardi, C.J. *Solve et Repete: Crítica a su vigencia jurídica*. Buenos Aires: Ad-Hoc, p.275.

dividir en dos grandes grupos a los contribuyentes, aquellos que tienen los medios necesarios para afrontar el pago del tributo de los que no:

(...) entre el contribuyente que está en grado de pagar inmediatamente el tributo en su totalidad y el contribuyente que no tiene medios suficientes para hacer el pago, ni puede procurárselo prontamente recurriendo al crédito, entre otras cosas, porque aún en el caso de obtener la victoria en el proceso, no obtendrá el reembolso de las sumas depositadas sino con retardo. Al primero le es consentido, en mérito de sus condiciones económicas de solicitar justicia y de obtenerla, donde pueda probar tener razón; al segundo esta facultad se le presenta difícil y tal vez imposible, no solo de hecho sino también en base al derecho, a fuerza de un presupuesto procesal establecido por la ley y consistente en la carga de pagar una suma eventualmente ingente (Gil Di Paola, 2011, p.14).

La doctrina italiana tomando como base la vulneración de principios constitucionales reconocidos expresamente en el ordenamiento jurídico italiano, se pronuncia a favor de la abolición de la regla solve et repete (Oviedo, 1969).

En España, el solve et repete surge con la primera Ley de Contabilidad del Estado del 20 de febrero de 1850 ⁴estableciendo que ante cualquier procedimiento contra la hacienda pública en relación a créditos liquidados a su favor, el particular primeramente debe realizar el pago o depósito del monto determinado en las Cajas del Tesoro público. Por lo tanto, el solve et repete aparece en esta ley sustantiva y extraprocesal, delimitada a cuestiones tributarias específicamente (Mendizábal Allende, 1964).

Por su parte, el Tribunal Constitucional Español en el año 1973 declara la inconstitucionalidad de la regla del solve et repete poniéndole fin a dicha institución, la cual había alcanzado una vigencia de aproximadamente cien años en el derecho hispano (Raijman y Salcedo, 2013).

3. El solve et repete en los países latinoamericanos

⁴ Ley de Contabilidad del Estado Español, 20 /02/1850.

En el presente apartado se podrá observar como la regla del solve et repete ha tenido acogimiento en el ámbito latinoamericano. En éste sentido se toma como ejemplo a dos países - México y Chile - los cuales han receptado dicha figura en sus sistemas normativos internos.

En el caso mexicano, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo del Estado de México, la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Código Fiscal de la Federación, incluyen la regla del solve et repete. Específicamente, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su art 87 en su inc. V⁵ establece los requisitos que deben cumplirse para que sea factible la interposición del recurso de revisión. En dicho caso el administrado debe garantizar el crédito fiscal para poder lograr la suspensión del acto en cuestión (López Olvera, 2009).

En lo que respecta a la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la regla del solve et repete claramente se ve establecida en los art. 124⁶ y 135⁷. En ese sentido el art 24 de la presente ley establece los requisitos para que opere la suspensión del acto reclamado y el art 135 por su parte, establece que ante interposición del amparo contra el cobro de contribuciones, la suspensión del acto surtirá efectos previo depósito de la suma controvertida a nombre de la entidad que corresponda, en miras de asegurar el interés fiscal (Gil Di Paola, 2011).

⁵ Ley Federal de Procedimiento Administrativo del Estado de México (DOF 04/08/1994), Artículo 87. La interposición del recurso suspenderá la ejecución del acto impugnado, siempre y cuando: inc. V Tratándose de multas, el recurrente garantice el crédito fiscal en cualquiera de las formas prevista en el Código Fiscal de la Federación. La autoridad deberá acordar, en su caso, la suspensión o la denegación de la suspensión dentro de los cinco días siguientes a su interposición, en cuyo defecto se entenderá otorgada la suspensión.

Por último el Código Fiscal de la Federación establece en su art 141⁸ como el contribuyente puede asegurar el interés fiscal de la federación a través de distintos tipos de garantías, ya sea mediante el depósito de la suma controvertida, prenda o hipoteca, fianza otorgada por una institución autorizada ó bien por embargo en la vía administrativa entre otras, siendo importante destacar que dicha garantía debe cubrir no solo la deuda actualizada, sino también los accesorios de dicha contribución (Gil Di Paola, 2011).

6 Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (DOF 10/01/1936). Artículo 124. Fuera de los casos a que se refiere el artículo anterior, la suspensión se decretará cuando concurren los requisitos siguientes: I. Que la solicite el agraviado; II. Que no se siga perjuicio al interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público. Se considera, entre otros casos, que sí se siguen esos perjuicios o se realizan esas contravenciones, cuando de concederse la suspensión: a) Se continúe el funcionamiento de centros de vicio, de lenocinios, la producción y el comercio de drogas enervantes; b) Se permita la consumación o continuación de delitos o de sus efectos; c) Se permita el alza de precios con relación a artículos de primera necesidad o bien de consumo necesario; d) Se impida la ejecución de medidas para combatir epidemias de carácter grave, el peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, o la campaña contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenen al individuo o degeneren la raza; e) Se permita el incumplimiento de las órdenes militares; f) Se produzca daño al medio ambiente, al equilibrio ecológico o que por ese motivo afecte la salud de las personas, y g) Se permita el ingreso en el país de mercancías cuya introducción esté prohibida en términos de Ley o bien se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el artículo 131 párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; se incumplan con las normas relativas a regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación o importación, salvo el caso de las cuotas compensatorias, las cuales se apegarán a lo regulado en el artículo 135 de esta Ley; se incumplan con las Normas Oficiales Mexicanas; se afecte la producción nacional; h) Se impida la continuación del procedimiento de extinción de dominio en cualquiera de sus fases, previsto en el párrafo segundo del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, salvo en el caso que el quejoso sea ajeno al procedimiento, situación en la que procederá la suspensión, sólo si con la continuación del mismo se dejare irreparablemente consumado el daño o perjuicio que pueda ocasionarse al quejoso; III. Que sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución del acto. El juez de Distrito, al conceder la suspensión, procurará fijar la situación en que habrán de quedar las cosas y tomará las medidas pertinentes para conservar la materia del amparo hasta la terminación del juicio.

7 Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (DOF 10/01/1936). Artículo 135. Cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones y aprovechamientos, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito del total en efectivo de la cantidad a nombre de la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o municipio que corresponda, depósito que tendrá que cubrir el monto de las contribuciones, aprovechamientos, multas y accesorios que se lleguen a causar, asegurando con ello el interés fiscal. En los casos en que se niegue el amparo, cuando exista sobreseimiento del mismo o bien cuando por alguna circunstancia se deje sin efectos la suspensión en el amparo, la autoridad responsable hará efectivos los depósitos.

En Chile, diferentes cuerpos normativos contienen la regla del solve et repete, es el caso de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile⁹, Ley 19.300 sobre bases Generales del Medio Ambiente¹⁰, Ley 19.613¹¹ sobre legislación eléctrica entre otras, que hacen alusión a la misma. Dichos regímenes tienen en común que para poder reclamar ante el órgano que corresponda, previamente debe consignarse el monto

8 Código Fiscal de la Federación, 31/12/198 .Última Ref. (DOF 04/06/2009), Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes: I. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código. II. Prenda o hipoteca. III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión. Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora. IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. V. Embargo en la vía administrativa. VI.- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes. El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes. En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía. La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código. Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda. En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la suspensión contra el cobro de contribuciones o aprovechamientos, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que se cobren ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda. Para los efectos del párrafo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no exigirá el depósito cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, excedan la posibilidad del solicitante de la misma, cuando previamente se haya constituido garantía ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas de los causantes obligados directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal en los términos indicados en los primeros dos párrafos de este artículo.

9 Ley 18.840 del Banco Central Chile, 10/10/1989.

10 Ley 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente, 09/03/1994.

equivalente al porcentaje exigido en cada caso, ya sea de la operación reclamada ó la multa aplicada (Soto Kloss, 2001).

Si bien el criterio del Tribunal Constitucional chileno no fue uniforme, en sus últimos pronunciamientos ha mostrado claros argumentos en contra del previo pago, declarando la inconstitucionalidad de la regla solve et repete. En este sentido, acorde con la tendencia establecida por el Tribunal Constitucional, el Código Tributario chileno en su del art 147¹², 1° párrafo elimina la exigencia de pagar el monto del impuesto, interés ó sanción, como requisito previo a la impugnación de la obligación fiscal controvertida (Gil de Paola, 2011)

4. Solve et repete en la República Argentina

En Argentina, podemos decir que existen dos corrientes bien marcadas acerca del establecimiento de la regla del solve et repete. Por un lado están quienes plantean que el solve et repete surge primeramente en la esfera legislativa, mientras que la doctrina en su mayoría entiende que la figura es de creación jurisprudencial.

11 Ley 19.613, de modificación de la ley N° 18.410. Orgánica de la superintendencia de electricidad y combustibles, y el Decreto con fuerza de Ley N° 1, de 1982, de minería, Ley general de servicios eléctricos, con el objeto de fortalecer el Régimen de fiscalización del sector, de 08 de junio de 1999, 08/06/1999.

12 Código Tributario de Chile, 27/12/1974. Artículo 147, 1° párrafo: Salvo disposición en contrario del presente Código, no será necesario el pago previo de los impuestos, intereses y sanciones para interponer una reclamación en conformidad a este Libro, pero la interposición de ésta no obsta al ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro que procedan.

Quienes entienden que el solve et repete no es una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, parten de la premisa que el solve et repete encuentra su origen en el ámbito legislativo, para luego tomar razón en el ámbito jurisprudencial.

Dentro de la primera postura, autores como Billardi (2006) sostienen que desde la interpretación de la Ley 217¹³ del año 1859 considerada como la primera ley nacional de contabilidad pública y la Ley 428¹⁴ de contabilidad y organización de la Contaduría General, del 13 de octubre de 1870, surgen los primeros rastros de la figura en dichos cuerpos normativos, instalándose de esta manera por primera vez la regla del solve et repete en nuestro país.

Por otro costado, autores como Villegas entienden que la regla del solve et repete es una creación propia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, instalándose de este modo en el ámbito jurisprudencial, sin existir hasta el momento, ningún antecedente de la regla en el plano legislativo, es decir ninguna ley que imprima el sello de obligatoriedad a la exigencia del pago previo. En este sentido los tribunales de justicia del país, siguiendo con la línea de interpretación de la CSJN, aplican el instituto del solve et repete, a partir del cual, todo contribuyente que pretenda discutir la legalidad de un tributo, primeramente debe pagarlo (Villegas, 1992).

En relación a la vigencia del solve et repete se puede observar que la postura de la Corte Suprema de Justicia se ha mantenido a lo largo del tiempo, sosteniendo la constitucionalidad y licitud del requisito del pago previo. Aunque cabe destacar que en este último tiempo dicho Tribunal haciendo una revisión de su propia postura, atenúa la

13 Ley 217 Nacional de contabilidad pública de, 1859.

14 Ley 428 de contabilidad y organización de la Contaduría General, 13/10/1870.

aplicación de éste requisito frente a determinados supuestos de excepción (Raijman y Salcedo, 2013).

En éste sentido la Corte Suprema de Justicia establece ciertas excepciones para los siguientes casos:

La discusión de cuestiones constitucionales en los juicios de ejecución fiscal, cuando se causa al demandado un agravio de imposible o tardía reparación ulterior, en los casos anómalos claramente excedentes del ejercicio normal de las facultades impositivas propias de los Estados; en los supuestos de gravedad institucional en que el ejercicio del poder tributario resulta frustratorio de derechos de naturaleza federal, con perturbación en la prestación de un servicio público , o cuando al desestimarse una excepción fundada en una ley federal no exista juicio ordinario posterior (Spisso,1993, p.389).

A modo de conclusión se puede decir que es cada vez más usual la aplicación de dichas excepciones a situaciones concretas, con la finalidad de mitigar los efectos que produce una aplicación a ultranza de la regla de solve et repete (Raijman y Salcedo, 2013).

5. Situación actual en el ámbito legislativo a nivel nacional

5.1. Ley 11.683 Procedimiento Tributario.

La ley 11.683 en su origen acoge a la regla del solve et repete con excesivo rigorismo, estableciendo la figura de manera expresa en su texto normativo. Con la

reforma introducida por la Ley 15.265 ¹⁵se mitigó tal rigorismo al crearse el Tribunal Fiscal de la Nación. A partir de entonces se puede discutir ante este tribunal las cuestiones controvertidas sin necesidad de pago previo (Villegas, 1992).

Antes de adentrarnos puntualmente a las cuestiones que tienen que ver con las vías recursivas de la Ley de Procedimiento Tributario, dedicaremos unas breves líneas a las características más relevantes del T.F.N

5.2. Tribunal Fiscal de la Nación.

La Ley 15.265 del año 1960 le dio vida a este tribunal administrativo. Es un organismo jurisdiccional que se encuentra ubicado en la esfera del Poder Ejecutivo, primeramente gozaba de competencia impositiva y luego extiende dicha competencia al ámbito aduanero. En la actualidad se encuentra conformado por 21 vocales, divididos en 7 salas, 4 con competencia impositivas (constituidas por 2 vocales abogados y 1 contador) y 3 salas con competencia aduanera (conformadas únicamente por abogados). Por último, cabe destacar que la creación del T.F.N es tomado como un importante avance en materia de garantías tributarias, ya que a partir de su aparición , el contribuyente pudo discutir tanto las determinaciones de oficio impositivas o aduaneras, sin que sea necesario el requisito del previo pago (Gómez, T. y Folco C.M, 2007).

5.3. Estructura recursiva en la Ley 11.683

La Ley 11.683, publicada el 1° de enero de 1933, en su versión originaria incluía de manera expresa la figura del solve et repete (Billardi, 2006).

¹⁵ Ley 15.265 de Tribunal Fiscal de la Nación (B.O. 29/01/1960).

Actualmente el esquema recursivo que presenta la ley de procedimiento tributario, en su art 76¹⁶ establece que los actos administrativos impugnables son:

1. Resoluciones determinativas de oficio
2. Resoluciones que determinen accesorios
3. Resoluciones que impongan sanciones

Existiendo para el contribuyente, dos vías alternativas excluyentes entre sí. La primera opción, importa la posibilidad que tiene el interesado de interponer el recurso de apelación - dentro del plazo de 15 días - ante el T.F.N, y si dicha decisión resulta adversa habilita la posibilidad del recurso de revisión y apelación limitada ante la Cámara Nacional de Apelación competente, sin necesidad de previo pago (Gallardo y Ortiz, 1996; Billardi, 2006).

Como segunda opción, el contribuyente previo agotamiento de la vía administrativa mediante recurso de reconsideración ante la AFIP - DGR art.76 inc. a¹⁷, puede optar por el inicio de la demanda de repetición (art. 82)¹⁸ en el ámbito contencioso judicial, donde el pago previo del tributo actúa indirectamente como presupuesto de

16 Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (B.O.12/01/1933), Artículo 76. Recurso de Reconsideración o de Apelación. Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos: a) Recurso de reconsideración para ante el superior. b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION competente, cuando fuere viable .El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios. El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

17 Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (B.O.12/01/1933), Artículo 76. Recurso de Reconsideración o de Apelación. Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos: a) Recurso de reconsideración para ante el superior (...).

admisibilidad de la acción. Por lo tanto en esta segunda alternativa, el solve et repete sigue vigente, como requisito inexcusable para la interposición de la demanda de repetición en la instancia judicial (Billardi, 2006).

5.4. Recepción del Solve et repete en otras leyes nacionales.

Situando a la figura en cuestión en el terreno de la Seguridad Social se considera que en éste ámbito se encuentra vigente la regla del solve et repete, surgiendo expresamente en la Ley N° 24.463 art. 26 inc. b)¹⁹, el cual establece que los recursos que se interpongan contra resoluciones emanadas de la Dirección General Impositiva, ante la Cámara Federal de Seguridad Social, serán factibles siempre que se acompañe el comprobante de depósito del importe establecido en la resolución impugnada (Pérez, 2006).

Otro ejemplo, donde podemos apreciar la aplicación de la figura, es en la Ley 18.820 correspondiente al régimen general de jubilaciones y pensiones, que en su art. 15²⁰ inc. b establece la figura del previo pago, donde el particular podrá recurrir ante la Cámara Federal de Seguridad Social, siempre y cuando acredite el depósito del importe

18 Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (B.O.12/01/1933), Artículo 82. Demanda contenciosa. Podrá interponerse demanda contra el Fisco Nacional, ante el Juez Nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200): (Expresión "TRES CIEN MILESIMOS DE CENTAVO DE PESO (\$ 0,000003)" sustituida por la expresión "DOSCIENTOS PESOS (\$ 200)", por art. 2º, inciso c) de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.) 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.

19 Ley 24.463 de Solidaridad Previsional (B.O. 30/03/1995), Artículo 26. Modificase el artículo 39 bis del Decreto - Ley 285/58 que quedará redactado de la siguiente forma: Artículo 39 bis: "La cámara Federal de la Seguridad Social conocerá": inc. b) En los recursos interpuestos contra resoluciones que dicte la Dirección General Impositiva que denieguen total o parcialmente impugnaciones de deuda determinadas por el citado organismo en ejercicio de las funciones asignadas por el Decreto N° 507/93, siempre que en el plazo de su interposición se hubiere depositado el importe resultante de la resolución impugnada .

establecido conforme la resolución administrativa. El incumplimiento de dicho requisito, provocaría la deserción del recurso.

En el ámbito estrictamente administrativo, también encontramos ciertas normas legislativas que aplican el solve et repete, siendo el caso de La Ley 21.844 correspondiente el régimen de sanciones en materia de servicios públicos de transporte, que en su art. 9^o²¹ establece la aplicación del previo pago para poder acceder al recurso de apelación o reconsideración frente a la sanción impuesta. Otro caso es la Ley Nacional 18.695 en el ámbito de lo contencioso administrativo laboral, estableciendo en su art. 11²² que las resoluciones que apliquen multas en materia de inspección de trabajo, podrán ser apeladas en la medida que se cumplimente con el pago de las resoluciones a impugnar (Gil Di Paola, 2011).

5.5. Situación actual en el ámbito constitucional y legislativo a nivel provincial.

20 Ley 18.820 de Jubilaciones y Pensiones (B.O.04/11/1970), Régimen general de recaudación. Dirección Nacional de Previsión Social, Artículo 15. Texto vigente según [Ley N° 23473](#). Contra la resolución de la Comisión Nacional de Previsión Social, procederá el recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, dentro del término de 30 (treinta) días hábiles de efectuada la notificación si el recurrente se domiciliare en la Capital Federal, o de 60 (sesenta) días hábiles si se domiciliare en el interior del país.(4) (5). Dentro de los mismos plazos deberá depositarse el importe de la deuda resultante de la resolución administrativa; su omisión producirá la deserción del recurso. El recurso previsto en el párrafo primero se sustanciará de acuerdo con el artículo 14 de la ley 14236 (5).

21 Ley 21.844 de Servicio Público de Autotransporte (B.O. 09/08/1978), Artículo 9. En todos los casos, previo a la interposición del recurso de reconsideración o apelación contra una multa impuesta, deberá satisfacerse el pago de la misma. En el supuesto que se hiciera lugar al recurso, el importe a devolver será actualizado de acuerdo con el sistema establecido en el Artículo 2.

22 Ley 18.695 de Trabajo, 29/05/70. Artículo 11. La resolución que imponga la multa podrá ser apelada previo pago de ésta, dentro de los Cinco (5) días hábiles administrativos de notificada. El recurso se interpondrá ante la Autoridad de Aplicación y deberá ser fundado. Las actuaciones serán remitidas dentro del quinto día hábil administrativo a la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo en la Capital Federal o al Juez Nacional en lo Federal que atendiendo al lugar donde se hubiere comprobado la infracción y por razones de turno corresponda. Quienes hayan sido denunciados en la audiencia del artículo 7°, podrán también deducir apelación en los términos y las condiciones de este artículo. La multa que no exceda de pesos Cien (100) será inapelable.

A modo de reseña dentro del plano provincial, es importante destacar que las primeras cartas magnas provinciales no establecen la regla del solve et repete. A fines del siglo XIX y principio del siglo XX las provincias, progresivamente fueron incluyendo la figura a sus textos constitucionales, tal es el caso de la provincia Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, Jujuy, Salta y Santa Fe.

Actualmente la Constitución de Corrientes y la Constitución Entrerriana mantienen vigente la regla en sus textos normativos. En el caso de la Constitución Correntina se puede apreciar cierta atenuación de la regla con la reforma establecida en el año 1913 (Billardi, 2006).

En otras provincias, se ha dado el caso de que luego de erradicada la figura de sus textos constitucionales, incorporan la regla a sus sistemas legislativo a través de leyes procesales o modificaciones en los procesos de ejecución fiscal, tal es el caso de la provincia de San Luis que en su Código Tributario Provincial incluye en su art.115²³ la figura del previo pago como requisito ineludible para habilitar la instancia contenciosa administrativa. Otro caso es el de la provincia de Buenos Aires que incorpora la figura del solve et repete en su Código de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el art. 30²⁴ (Billardi, 2006).

23 Código Tributario de la Provincia de San Luis, 09/12/2002. Artículo 115. El contribuyente o el responsable, podrá interponer recurso contencioso administrativo ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia, contra las decisiones definitivas del Ministerio o ante la resolución de la Dirección Provincial recaída en el recurso de reconsideración. El recurso deberá interponerse dentro de los QUINCE (15) días de notificada la decisión del Ministerio o de notificada la resolución de la Dirección. Será requisito para interponer recurso contencioso-administrativo el pago previo de los tributos y su actualización, recargos, intereses y multas.

24 Código de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, 03/11/1997). Artículo 30. Principio "solve et repete". Cuando la resolución administrativa que motivase la demanda, en su parte dispositiva, ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida.

De acuerdo a lo expuesto precedentemente podemos decir que, si bien fueron varias las legislaciones provinciales que adoptaron el solve et repete, muchas de ellas menguaron sus efectos, al crear Tribunales Fiscales, permitiéndole al contribuyente discutir la legitimidad de los tributos, sin la necesidad de cumplimentar con el previo pago del mismo (Villegas, 1992).

5.6. El Solve et repete en la Provincia de Córdoba

En el caso de la provincia de Córdoba, el instituto del solve et repete a nivel constitucional, fue incorporado de manera explícita en la Carta Magna provincial del año 1923.

Actualmente, la Constitución de la Provincia de Córdoba no contempla el requisito del pago previo en su texto normativo. Villegas (1992) a modo de crítica, considera que dicha institución queda derogada de manera expresa en la Carta Magna provincial. Destacando que aún así si la Constitución Provincial no hubiese sido reformada, dicha regla también habría quedado sin efecto, desde el momento de la ratificación del Pacto de San José de Costa Rica²⁵; que en concordancia con el art. 31²⁶ de la Constitución Nacional, tanto las leyes nacionales, como tratados internacionales adquieren supremacía constitucional.

25 Convención Americana de los Derechos del Hombre, Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica, 22 de noviembre de 1969. *Organización de los Estados Americanos*. Recuperado el 12/04/2016 de http://http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm

26 Constitución Nacional, Artículo 31. Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

En cuanto a las leyes provinciales, podemos observar que con la Ley 7.182²⁷ que regula el procedimiento contencioso administrativo y la Ley 6.006/2²⁸ Código Tributario de la Provincia de Córdoba vuelven a incorporar la figura del solve et repete.

El Código Contencioso Administrativo, establece el requisito del previo pago en su art. 9° primer párrafo:

Quando el acto administrativo que motivase la demanda en su parte dispositiva ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de tributos vencidos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida conforme a la liquidación formulada por la Administración, excluida la parte que constituya multa, recargos o intereses (...).

Es importante destacar que si bien dicho artículo instaura nuevamente el principio del solve et repete, en el art 9 2° párrafo²⁹ al posibilitar al contribuyente el reemplazo del depósito de la suma dineraria por la constitución de alguna garantía a favor de Estado, pone de manifiesto cierta atenuación al rigorismo de la regla.

Por último, el Código Tributario de la Provincia prevé la regla del solve et repete en el art.135 2°párrafo³⁰, estableciendo como requisito de admisibilidad de la demanda

27 Ley 7.182 de Procedimiento Contencioso Administrativo de Córdoba (B.O. 27/11/1984).

28 Ley 6.006/2 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba (B.O. 16/02/1977).

29 Ley 7.182 de Procedimiento contencioso administrativo de la provincia de Córdoba (B.O. 27/11/1984). Artículo 9, 2° párrafo: El contribuyente o responsable podrá sustituir el depósito por la constitución, a favor del fisco respectivo -por sí o por tercera persona- de derecho real de hipoteca en primer grado sobre uno o varios inmuebles ubicados en la Provincia de Córdoba con título de dominio perfecto, libre de gravámenes e inhibiciones y que no se encuentren ocupados ilegalmente, o aval otorgado por el Banco de la Provincia de Córdoba, o póliza de seguro de caución otorgada por compañía de seguros debidamente autorizada por la Superintendencia de Seguros de la Nación para otorgar este tipo de coberturas.

30 Ley 6.006 Código Tributario de la provincia de Córdoba. (Modificado por Decreto 400/2015) Demanda Ordinaria. Acción Contenciosa. Solve et Repete, Artículo135, 2° párrafo: En todos los casos, el actor no podrá fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la última 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. Será requisito para promover la demanda contenciosa 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.

contencioso administrativa u ordinaria, el pago previo de los tributos, sus actualizaciones, recargos ó intereses. Es importante destacar que dicho artículo en su 3º párrafo³¹ vislumbra cierta atenuación de la regla, al contemplar la sustitución del pago previo del tributo, por garantías establecidas en la propia ley (Raijman y Salcedo, 2013).

El Código Contencioso Administrativo y el Código Fiscal de la provincia de Córdoba, deben acordar un criterio uniforme a los fines de lograr coherencia normativa. Puesto que, el primero toma al previo pago del tributo específicamente, excluyendo los accesorios del mismo, mientras que el Código Fiscal tiende a extender la obligación tributaria a los intereses, actualizaciones y recargos. Lo cual denota cierto retroceso en el camino ganado por la Ley de Procedimiento Administrativo, en lo que respecta al previo pago. (Gil Di Paola, 2011).

31 Ley 6.006 Código Tributario de la provincia de Córdoba. (Modificado por Decreto 400/2015) Demanda Ordinaria. Acción Contenciosa. Solve et Repete., Artículo 135, 3º párrafo: El contribuyente podrá sustituir el depósito por la constitución, a favor de la Provincia de Córdoba -por sí o por tercera persona- de derecho real de hipoteca sobre uno ó varios inmuebles ubicados en la Provincia ó aval otorgado por el Banco de la Provincia de Córdoba ó póliza de seguro de caución otorgada por Compañía de Seguros calificada en niveles de riesgo como lo determine la reglamentación.

6. Conclusión

En primer lugar se puede observar que la regla del solve et repete no ha tenido gran recepción en el derecho comparado, y esto surge del análisis de la institución en los distintos sistemas normativos del mundo.

En Europa, Italia y España son dos referentes de este instituto, dichos países adoptan la regla a sus sistemas normativos, donde la misma se desarrolla con gran similitud. Si bien, en sus comienzos la regla alcanza gran ímpetu, a mediados del siglo XX pierde vigor, siendo derogada en ambos países. En Italia, tras la conocida sentencia *Stropa* y en España, dicha regla es declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional previo a la sanción de la Constitución Española de 1978.

En relación a los países latinoamericanos, la jurisprudencia de los mismos nos hace saber su posición contraria a la figura en cuestión. En el presente capítulo se observó el alcance y recepción del solve et repete en los sistemas jurídicos de Chile y México. De los cuales surge que si bien la regla estuvo prevista en ciertos cuerpos normativos, actualmente deja de ser un requisito indispensable para cuestionar la legalidad de un tributo.

En nuestro país la mayor parte de la doctrina especializada considera que la regla del solve et repete tiene origen jurisprudencial, otorgado por el máximo tribunal de justicia.

La figura del solve et repete desde el punto de vista constitucional, no se encuentra establecido en nuestra Constitución Nacional, aunque ciertas provincias

incluyeron la regla a sus Cartas Magnas, como es el caso de Entre Ríos y Corrientes, donde aún tiene vigencia. En el caso de otras provincias, la regla fue abolida de sus textos constitucionales, pero luego extrañamente fue reinsertada en sus sistemas legislativos, como el caso de Córdoba.

Desde el punto de vista legislativo, a nivel nacional el requisito solve et repete encuentra su génesis en la Ley N° 11.683 con cierto formalismo, el cual se atenúa tras la Ley N° 15.265 que le da vida al Tribunal Fiscal de la Nación, el cual permitió al particular la discusión de la obligación tributaria sin la necesidad del pago previo.

CAPITULO 3

TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

1. Introducción

Antiguamente ante la presencia de un conflicto entre individuos, el medio de solución era la autodefensa. Actualmente en el Estado Constitucional de Derecho como nuevo modelo de organización, donde uno de los objetivos substanciales de este proceso está ligado al reconocimiento y amparo de los derechos fundamentales, desaparece la “justicia por mano propia”, surgiendo así el derecho a la tutela judicial efectiva.

De esta manera, el Estado asume un papel sumamente importante, siendo el único encargado de administrar justicia; por ende la facultad de concurrir ante los órganos competentes, es el poder jurídico que tiene todo ciudadano como atributo propio a su personalidad establecido como medio primordial para hacer valer sus derechos (Couture, 1972).

Al vetarse la posibilidad de resolución de conflictos mediante la auto tutela, es el propio Estado quien debe brindar una solución, creándose de esta manera, órganos investidos de autoridad, encargados de administrar justicia, capaces de satisfacer todas aquellas pretensiones que los particulares formulen ante ellos (Álvarez Hernández, 2006).

Bajo este contexto adquieren jerarquía los distintos “derechos fundamentales” reconocidos al hombre, entre los cuales se destaca el llamado derecho a la tutela judicial efectiva, que se analizará a continuación en el presente capítulo.

2. Los derechos fundamentales.

Son considerados derechos fundamentales aquellos cuya titularidad es ostentada por el hombre, por el simple hecho de serlo y formar parte de la naturaleza humana. Si bien existe una variada lista para denominar a estos derechos: derechos humanos; derechos del hombre; de la persona humana; se prefiere llamarlos “derechos fundamentales” ya que los mismos se refieren a las cuestiones más profundas de la persona humana (Sánchez Marín, 2014).

Durán Ribera trae a colación al autor Luigi Ferrajoli quien define a los derechos fundamentales como:

Todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos dotados del status de persona, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar, entendiéndose por derecho subjetivo a cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica (Durán Ribera, 2010, p. 283).

A partir de esta definición, resulta certero inclinarse por la tesis iusnaturalista, la cual considera a los derechos fundamentales como verdaderas construcciones jurídicas comunes a todos los particulares, ya que todos comparten la misma naturaleza “humana”(Sánchez Marín, 2014).

Los derechos fundamentales son considerados “universales” al ser comunes a toda la humanidad, son “imprescriptibles” es decir perdurables a lo largo del tiempo, “inalienables” porque su titularidad no puede ser transmitida a otra persona e “irrenunciables” ya que los mismos no pueden ser desistidos por quien los ostenta. A partir de estos caracteres exclusivos se los reconoce como derechos “fundamentales”, adquiriendo así primacía en relación a los demás derechos (Sánchez Marín, 2014).

3 Origen y evolución de los Derechos fundamentales.

La historia de los derechos fundamentales surge en la Edad Media, aunque las declaraciones de derechos que encontramos en esta época son fragmentarias ya que sólo se referían a determinados derechos tendientes a beneficiar a ciertos destinatarios - grupo de súbditos o clases sociales -. Por ende en el Medioevo no encontraremos afirmaciones contundentes y metódicas de los derechos fundamentales sino hasta la Edad Moderna (Sánchez Marín, 2014).

En esta etapa los derechos fundamentales pasaron por diferentes tramos, siendo la Declaración de los Derechos del Hombre y Ciudadano de 1789³² uno de los documentos más relevantes de la época, reconocida como verdadera declaración de derechos en la modernidad.

Situándonos ya en el Siglo XIX los derechos fundamentales dejan de ser presentados como severas declaraciones para ser incorporados en las Constituciones de diferentes Estados, de una manera más simple con la finalidad de reconocer y garantizar a los particulares derechos y libertades concretas (Sánchez Marín, 2014).

4. Antecedentes

Ligado con lo precedentemente expuesto, podemos observar como en Europa, con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial se comienza a promover un fenómeno que llevaba implícito la constitucionalización de un gran índice de derechos fundamentales.

Unos de los mayores logros del mundo actual es el reconocimiento de estos derechos fundamentales. En este sentido las democracias más modernas reconocen y consagran distintos derechos y principios en sus textos constitucionales, entre los cuales

³² *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, 1789*. Recuperada el 15/04/2016 en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/22/pr/pr19.pdf>

podemos mencionar el derecho a la tutela judicial efectiva. Dentro de este proceso vale destacar la Constitución española que sigue la misma línea que la Constitución alemana e italiana (Gómez Colomer, 2010).

En el caso alemán, luego de un régimen político totalitario nazista, caracterizado por el menosprecio y trasgresión a los derechos y garantías constitucionales de los individuos; cuyo mayor exponente fue el genocidio judío. Con el advenimiento de la Ley Fundamental de la República Federal Alemana de 1949, se incorporan a dicho plexo normativo diversos derechos fundamentales y procesales, cambiando de esta manera, la visión de los derechos en dicho país (Perozo y Montaner, 2007).

Por lo tanto, en Alemania bajo las bases de un Estado de Derecho, surge entonces como nueva institución, la tutela judicial efectiva a partir de la Ley Fundamental de la República Federal Alemana, instituida como un verdadero derecho de libertad, que desde éste punto de vista, demuestra ser un derecho concreto, intenso y profundo, tendiente a garantizar la protección de los derechos de los ciudadanos frente a los poderes públicos (Araújo Oñate, 2011).

En Italia el derecho a la tutela judicial efectiva encuentra sus antecedentes en la Constitución de 1947, donde imperaba la necesidad de reconocer y efectivizar tal derecho, el cual queda plasmado de manera genérica en el artículo 24,³³ Con este precepto se tiende a superar todo tipo de restricciones que en tiempos pasados imposibilitaban la tutela de ciertos derechos e intereses legítimos, otorgándole al particular la posibilidad de recurrir a los órganos jurisdiccionales competentes y hacer valer sus pretensiones (Figueroa Burrieza, 1983).

³³ Constitución de Italia de 1947, Artículo 24,1. Todos pueden acudir a juicio para la tutela de sus propios derechos e intereses legítimos.

La Constitución española, vigente desde el año 1978, considerada como una de las más avanzadas en esta materia, no es ajena a este fenómeno de inclusión de derechos fundamentales. De esta manera en el Título Primero, Capítulo Segundo dedicado a los “Derechos y Libertades Públicas” queda establecido el derecho a la tutela judicial efectiva, en el artículo 24,¹³⁴ el cual dispone que el particular tiene la posibilidad de concurrir a los tribunales y obtener la tutela efectiva para hacer valer sus derechos e intereses legítimos (Figueruelo Burrieza, 1983).

En éste orden de ideas, el derecho fundamental de las personas a la tutela judicial efectiva se encuadra en un contexto de redefinición del Estado de Derecho, el cual ha dado lugar a un nuevo orden protección de los derechos humanos, que abarca no sólo derechos subjetivos sino también interés legítimos, proscribiendo de esta forma cualquier clase de indefensión (Araújo Oñate, 2011).

El Tribunal Constitucional como intérprete supremo de la Constitución española, respecto del artículo 24,1 entiende que el derecho a la tutela efectiva es reconocido en sentido global e integrador de otros derechos acogidos por esta Constitución. De esta manera se expresa, que el derecho conferido a los particulares en éste precepto, no se restringe al mero acceso a los órgano jurisdiccionales, sino que incluye todas aquellas garantías de carácter procesal – derecho a ser oído y a una decisión fundada en derecho - tendientes a garantizar los derechos de los ciudadanos en el marco del proceso (Figueruelo Burrieza,1983).

34 Constitución de España de 1978, Artículo 24,1. 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

5. Concepto

Para llegar a establecer hoy un concepto de tutela judicial efectiva como un derecho con características propias, muchos autores han partido de la definición del “derecho de acción”. De esta manera podemos afirmar que el derecho a la tutela judicial efectiva surge como una derivación del derecho de acción, entendido éste como “el poder jurídico que tiene todo sujeto de derecho, de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamarles la satisfacción de una pretensión “(Couture, 1972, p. 57).

Sobre esta base, diferentes autores han delineado el concepto de lo que se conoce como tutela judicial efectiva, Faúndez Ugalde toma el concepto del prestigioso autor Jesús González Pérez quien considera que el derecho a la tutela judicial efectiva es “el derecho de toda persona a que se le haga justicia; a que cuando pretenda algo de otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional, a través de un proceso con garantías mínimas” (Faúndez Ugalde 2011, p.208).

Desde una visión procesalista el derecho a la tutela judicial efectiva se “configura, fundamentalmente, como la garantía de que las pretensiones de las partes que intervienen en un proceso serán resueltas por los órganos judiciales con criterios jurídicos razonables” (Morello, 1994, p.286).

6. Contenido

El derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho con estructura y características propias, las cuales tienden a esbozar este derecho de “contenido complejo”, a continuación se presentarán las distintas características generales y esenciales que hacen al contenido propio de dicha institución.

7. Características Generales:

En primer lugar, la tutela judicial efectiva es considerada un derecho fundamental inherente a la dignidad humana, que goza toda persona por el simple hecho de serlo (Araújo Oñate, 2011).

En cuanto a su naturaleza se expresa que no es un derecho absoluto o incondicionado, sino que es un “derecho prestacional” de “configuración legal”, por lo tanto para su ejercicio se deben respetar los lineamientos establecidos por el legislador a través de los causes y requisitos procesales establecidos a tal fin (Salah Palacio, 2015).

Es decir, los órganos del Estado deben partir de los cánones constitucionales establecidos para la interpretación de las disposiciones jurídicas. Respecto de los jueces, ellos tienen la obligación de estudiar las normas procesales de la manera que resulte más ventajosa para la protección de los derechos subjetivos e intereses de las partes (Araújo Oñate, 2011).

Es un derecho de carácter “público y subjetivo” ya que la titularidad del mismo le corresponde a toda persona sin distinción (sea personas física, jurídica, nacional, extranjera, pública o privada), en virtud del cual puede hacer valer sus derechos e intereses legítimos, requiriendo al Estado, a través de sus órganos jurisdiccionales, la administración de justicia; que no solo implica el derecho de acceso sino también la obtención de una resolución fundada en derecho y consecuentemente la efectividad de dicha resolución judicial (Obando Blanco, 2010).

De esta manera se puede afirmar que no en vano se ha reconocido a la tutela judicial efectiva como uno de los derechos más importantes, ya que a partir de ella se tiende a hacer valer otros derechos.

8. Características esenciales.

En este punto es importante destacar que existen dos teorías respecto del contenido de los derechos fundamentales: la absoluta y la relativa.

La teoría absoluta plantea al ámbito normativo de los derechos fundamentales como dos espacios concéntricos, un área medular establecida como fija e inalterable y un área contingente, donde los derechos son susceptibles de condiciones y limitaciones (Sánchez Gil, 2007).

La teoría relativa por su parte establece que el contenido esencial de los derechos fundamentales no es inmutable, sino que se determina de forma particular en virtud de las circunstancias del caso y perjuicios que se produzcan en él, “ tanto para el derecho intervenido como para el bien protegido a través de su limitación” (Sánchez Gil, 2007,p.112).

El principio de proporcionalidad, como agente demarcador del contenido de los derechos fundamentales adscribe a la teoría relativa, puesto que es dificultoso sustentar una teoría absoluta, cuando se reconoce que los derechos son parte de un todo y su contenido se define a partir de las circunstancias e interacción con otros bienes jurídicamente protegidos (Sánchez Gil, 2007).

En éste sentido, para determinar el contenido primordial del derecho a la tutela judicial efectiva parece acertado adoptar esta última teoría. El propio TC Español, ya desde entonces adhería a “la teoría relativa” al momento de hablar del contenido de éste derecho; su vasta jurisprudencia reúne dicho contenido en cuatro grupos a saber: el derecho de acceso a la justicia; a la tutela en el proceso; el derecho a una resolución

fundada y por último el derecho a la efectividad y ejecutoriedad de las decisiones jurisdiccionales (Aguirre Guzmán, 2010).

Siguiendo la línea esbozada por el Tribunal Constitucional, el contenido esencial de la tutela judicial efectiva está integrado por una serie de derechos que se exponen a continuación:

La tutela judicial efectiva en primer instancia comprende el “acceso a la jurisdicción”, entendido como aquel derecho en virtud del cual todo ciudadano tiene la facultad de dirigirse a los órganos jurisdiccionales y de esta manera poner en marcha la función jurisdiccional, con el propósito de instar el reconocimiento y/o restablecimiento de derechos negados o transgredidos (Grillo, 2004).

A tenor de la doctrina constitucional española, siguiendo un orden cronológico y encadenado, se entiende que el “derecho de acceso a la jurisdicción” es el primer contenido de la tutela judicial efectiva; siendo deber primordial de los jueces asegurar que ese acceso a los órganos jurisdiccionales sea sin restricciones u obstáculos irrazonables que tiendan a imposibilitar su ejercicio (Salah Palacios, 2015).

En segundo lugar la tutela judicial efectiva encuentra su observancia en el derecho al debido proceso, pues en este momento se le debe asegurar al particular, que dicho procedimiento se desenvolverá con las garantías propias de esta instancia judicial y de esta manera garantizar una tutela judicial verdaderamente efectiva.

El debido proceso, es tomado por el Tribunal Constitucional Español como parte del contenido básico y esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, a partir del cual el particular se encuentra facultado para obtener de los tribunales un procedimiento fundado en las garantía mínimas de índole procesal, las que ponen en relieve

particularmente, el derecho de defensa en la sustanciación del juicio (Torres Osorio, 2013).

En una instancia posterior la tutela judicial efectiva se manifiesta a través del “derecho a una sentencia motivada”, es decir obtener de los jueces una resolución razonable, congruente y fundada en derecho sobre el fondo de las pretensiones jurídicas que las parte oportunamente promuevan en el proceso (Salah Palacio,2015).

Cuando la sentencia sea inmotivada,es decir incurra en un error manifiesto o sus fundamentos sean absurdos o irracionales, la tutela judicial efectiva puede verse vulnerada o transgredida en esta instancia.

Por último, el “derecho a la ejecución de sentencia” completa el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva, a partir del cual se pretende el cumplimiento efectivo de la sentencia definitiva, lo cual implica no sólo la ejecución de las resoluciones judiciales sino también la intangibilidad e inmutabilidad de las mismas (Salah Palacio, 2015).

De nada sirve que el particular concurra libremente a los órganos jurisdiccionales del Estado, plantee sus pretensiones jurídicas dentro de un proceso del cual surga una sentencia fundada en derecho; si a la hora de concretar lo dictaminado por el juez, encuentre obstáculos para su cumplimiento.

Dicho esto y para ir concluyendo se establece que los cuatro derechos expuestos anteriormente hacen al contenido esencial de la tutela jurisdiccional efectiva , la cual debe ser interpretada en sentido amplio, no sólo porque la conforman varios derechos, sino porque a partir de ella se tienden garantizan otros derechos y libertades reconocidas a los particulares.

9. Conclusión

Situándonos en el Derecho Europeo con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, unas de las conquistas del mundo moderno fueron los “derechos fundamentales”, como consecuencia de una ardua lucha de los particulares frente al Estado, quien asume como poder público la obligación de asegurar y regular el ejercicio de estos derechos (Sánchez Marín, 2014).

En este mismo periodo comienza lo que se denominó la constitucionalización de los derechos fundamentales. Así la tutela judicial efectiva junto a otros derechos son incorporados en las constituciones de diferentes países, tal es el caso de Alemania, Italia y por último España que sigue el modelo de los anteriores.

El Estado, al monopolizar la facultad de administrar justicia, otorga a todos los particulares el derecho a la tutela jurídica, que no es otra cosa que el poder que tiene todo miembro de la comunidad de requerir al órgano jurisdiccional, la realización de su pretensión a través de un proceso capaz de asegurar las garantías mínimas.

Para establecer el contenido de la tutela judicial efectiva se analizaron aquellos elementos de configuración básica del derecho, los cuales terminan por definirlo como un derecho fundamental, un deber correspondiente al órgano jurisdiccional, de configuración legal, con carácter público y subjetivo; quedando establecidas de ésta manera las características generales de la institución.

La definición del derecho a la tutela judicial efectiva que se expuso a lo largo de éste capítulo presenta un conjunto de derechos que hacen al contenido esencial del mismo. Tales derechos son: acceso a los órganos jurisdiccionales, derecho al debido

proceso; derecho a una sentencia motivada y por último el derecho a ejecución de la decisión tomada por el tribunal.

De esta manera se puede concluir diciendo que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva es sin duda un derecho de contenido complejo cuya finalidad primordial es ampliar los derechos e intereses legítimos reconocidos a las personas.

CAPITULO 4

TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y EL SOLVE ET REPETE

1. Introducción

En el presente capítulo se expondrán las dos instituciones desarrolladas a lo largo del presente trabajo. En primer término se hará un breve pasaje de la tutela judicial efectiva en los diferentes instrumentos internacionales que la reconocen, los cuales con la Reforma Constitucional del año 1994 adquieren jerarquía constitucional en nuestro sistema jurídico; momento a partir del cual instituciones como el solve et repete comienzan a ser cuestionadas con mayor ímpetu.

Por lo tanto el requisito del previo pago frente al derecho a la tutela judicial efectiva ha dado lugar a un verdadero cuestionamiento que toma como base la validez y eficacia del solve et repete ante éste derecho fundamental reconocido a todo particular. En este sentido la doctrina y la jurisprudencia se ha expedido ampliamente respecto del tema planteado.

2. Tutela judicial efectiva en los instrumentos internacionales.

Se puede afirmar que la gran mayoría de los documentos supranacionales con carácter universal han acogido el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. En éste apartado se hará referencia a distintas normas internacionales que adoptan esta garantía, las cuales hoy en día forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, aplicables tanto al terreno tributario como administrativo (Gil Di Paola, 2011; Raijman y Salcedo, 2013).

2.1. Declaración Americana de los Derechos del Hombre (DADH) del año 1948.

Vale destacar que éste documento internacional es el primero que reconoce y manifiesta el derecho, siendo adoptado con posterioridad por otras convenciones de derechos humanos. En el artículo XVIII³⁵ de la presente convención se establece el derecho a la tutela judicial efectiva a partir del cual se reconoce a toda persona la posibilidad de ocurrir a los tribunales de justicia y hacer valer sus pretensiones en el marco del debido proceso.

2.2. Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH) del año 1948.

El artículo 8³⁶ y 10³⁷ de la presente declaración se refieren al derecho a la tutela judicial efectiva, haciéndose hincapié en que toda persona debe poder acceder a la justicia en términos de igualdad (Gil de Paola, 2011).

Por lo tanto la necesidad del pago previo como exigencia económica para acceder a la justicia, establecido de manera unilateral por la Administración, sin lugar a dudas infringe el artículo 8 de dicha convención (Soto Kloss, 2001).

2.3. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) del año 2009.

El presente instrumento internacional es un claro ejemplo del avance que ha alcanzado el sistema europeo en relación a la protección de los derechos. En este sentido,

35 Declaración Americana de Derechos del Hombre, (DADH) del año 1948, Artículo XVIII. Toda persona puede concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia la ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.

36 Declaración Universal de Derechos Humanos, (DUDH) del año 1948, Artículo 8. Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.

37 Declaración Universal de Derechos Humanos, (DUDH) del año 1948, Artículo 10. Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.

dentro de la amplia gama de derechos reconocidos, el art 47³⁸ consagra el derecho a la tutela judicial efectiva (Gil Di Paola, 2011).

2.4. Convención Americana de los Derechos del Hombre (CADH) de 1969.

Dicha convención , más conocida como Pacto de San José de Costa Rica, suscripta el 22 de noviembre de 1969, fue incorporada en nuestro país con la Reforma Constitucional de 1994 (Billardi, 2006).

El artículo 8.1³⁹ consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, ampliando y fortaleciendo su contenido a partir de la Reforma Constitucional del 94' con la incorporación de diversos Tratados Internacionales a nuestro ordenamiento jurídico interno, los cuales reconocen de manera expresa el derecho a la tutela judicial efectiva (Gil Di Paola,2011).

3. La tutela judicial efectiva sobre las bases constitucionales del sistema jurídico argentino.

En base a lo expuesto recientemente, se pone de manifiesto la importancia que trae aparejada la Reforma Constitucional del año 1994, ya que a partir del art. 75, inc. 22⁴⁰ y 24⁴¹ se añaden diez declaraciones, convenciones y pactos de carácter internacional de derechos humanos (Raijman y Salcedo, 2013).

38 Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) del año 2009. Artículo 47. Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial: Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar. Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia.

39 Convención Americana de los Derechos del Hombre (CADH) del año 1969, Artículo 8.1. Garantías Judiciales: Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido 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.

Con la incorporación a nuestra Constitución Nacional de estos pactos supranacionales con jerarquía constitucional, se reconocen nuevos derechos y garantías entre los cuales se encuentra la tutela judicial efectiva, que a partir de los mismos logra ampliar y fortalecer su contenido (Gil Di Paola, 2011).

Con la suscripción de dichos tratados, entran en cuestionamiento distintas instituciones vigentes en nuestro ordenamiento jurídico, las cuales tienden a ser revisadas para evitar un posible antagonismo con las normas convencionales recientemente incorporadas. Entre esas instituciones se encuentra el cuestionado *solve et repete*.

4. Solve et repete y el Pacto de San José de Costa Rica.

40 Constitución Nacional Argentina, Artículo. 75 inc 22. Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo Nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional.

41 Constitución Nacional Argentina, Artículo 75 inc. 24. Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supra estatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes. La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y sólo podrá ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo. La denuncia de los tratados referidos a este inciso, exigirá la previa aprobación de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

En relación al punto anterior, resulta interesante poner de manifiesto la aplicabilidad que tiene la institución del solve et repete a partir de la incorporación del Pacto de San José de Costa Rica al ordenamiento jurídico nacional.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos suscripta en la ciudad de San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, sancionada el 1° de marzo de 1984, en su artículo 8.1 hace referencia claramente a que todo ciudadano tiene derecho a ser oído por un juez o tribunal ante la determinación de sus obligaciones o cuando se vea afectado alguno de los derechos fundamentales, garantizándose de esta manera el derecho de defensa sin ningún tipo de impedimento (Reijam y Salcedo, 2013).

La doctrina tributaria tiende a dividirse ante el planteo de compatibilidad entre el instituto del previo pago y las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica. Autores como Corti, Villegas y Bertazza sostienen que el instituto del solve et repete queda prescrito en nuestro ordenamiento jurídico por considerarse violatorio a dicho tratado (Billardi, 2006)

Por otro costado, una parte de la doctrina y jurisprudencia, - Bulit Goñi; Castro, Schreirer y Raggi - rechaza la posición anterior considerando que no existe razón alguna para que el instituto del pago previo deba ser derogado frente al texto normativo de la Convención Americana de Derechos Humanos (Billardi, 2006).

De acuerdo a lo precedentemente expuesto y a favor de quienes consideran que el solve et repete pierde vigencia ante el Pacto de San José de Costa Rica, se entiende que la norma del art 8.1 pretende sin lugar a dudas garantizar el derecho de defensa de todo ciudadano, despojado de cualquier obstáculo que lo frene. En este sentido el solve et

repete como pago previo de tributos, parece perder fuerza frente a esta norma convencional, considerándoselo abolido por contravenir dicho tratado.

Por lo tanto “si se garantiza el derecho defensivo en causas fiscales, sin condiciones ni obstáculos, no puede quedar subsistente la regla según la cual el acceso a la órbita judicial debe estar condicionado al previo pago de la presunta deuda tributaria” (Villegas 2005, p.513).

5. Foros nacionales e internacionales: El solve et repete como condicionamiento a la tutela judicial efectiva.

En esta parte se pone de manifiesto la importancia del planteamiento del solve et repete frente a la tutela judicial efectiva en los distintos foros latinoamericanos, destacando ciertos pronunciamientos los cuales se exponen a continuación.

Las II Jornadas Latinoamericanas de Derechos Tributario, llevadas a cabo en México del año 1958 es uno de los instrumentos de categoría científica que rechaza explícitamente el requisito del previo pago, la cual establece que:

Debe eliminarse, como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias para los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal (Sipisso, 1993, p.392).

Las III Jornadas Rioplatenses de Tributación llevadas a cabo en la ciudad de Buenos Aires, en Junio de 1988, dispusieron que:

Es deseable también una mayor precisión del concepto de libre acceso a la justicia y del amparo, previstos en los arts. 8º y 25 [de la Convención Interamericana de Derechos Humanos], en problemas tan importantes en materia fiscal como: a) la derogación de la regla “solve et repete “en los países que aún la mantienen, por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes en el proceso y ante la ley (Gil Di Paola, 2011, p.35).

Por último las X Jornadas Rioplatenses de Tributación IUET –AAEF, que tuvieron lugar en Montevideo, Junio de 2015. Abordaron el tema del el solve et repete como obstáculo al acceso a la justicia en el procedimiento fiscal, estableciendo en relación al solve et repete que:

A partir de la vigencia del Pacto de San José de Costa Rica, debe derogárselo de la legislación argentina por oponerse en forma expresa a la C.N., tal como ha ocurrido en otros países porque afecta las garantías constitucionales de: 1) la tutela judicial efectiva, al constituir un obstáculo de tipo económico al acceso a la jurisdicción (...).⁴²

6. Análisis Jurisprudencial

Desde la vigencia del conocido solve et repete ha versado un profundo debate respecto de la constitucionalidad de la figura en la jurisprudencia argentina. Dicho análisis se focaliza especialmente en la esfera tributaria para luego extenderse al ámbito de las sanciones pecuniarias (multas). Es importante destacar que, la mayor dificultad acerca del examen del solve et repete como requisito previo, tiene que ver con la compleja concordancia de ésta figura y determinadas garantías constitucionales reconocidas en nuestro sistema jurídico (Gil di Paola, 2011).

En cuanto a la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de la vigencia del requisito del pago previo no ha variado mucho a lo largo del tiempo, en este sentido se pueden distinguir dos etapas en la jurisprudencia del Superior Tribunal. Una primera etapa donde la Corte muestra al solve et repete con un carácter inexorable, y una segunda etapa que frente a los ataques de constitucionalidad respecto al

42 Tozzini, G. (2015, junio). *Análisis comparativo de la controversia fiscal a nivel administrativo y jurisdiccional*. X Jornadas Rioplatenses de Tributación IUET -AAEF. Montevideo, Uruguay. Recuperado el 15/03/2016 de <http://www.tfaba.gov.ar/JornadasRioplatenses/4.-ComunicacionTecnicaArgentinaTemall-Dra.Tozzini.pdf>

solve et repete, la misma expone su postura en la que presenta los fundamentos a favor del mismo, acentuando su validez y ausencia de incompatibilidades frente a principios constitucionales (Gil di Paola, 2011).

A continuación se presenta una selección de distintos fallos representativos de cada etapa respecto de la posición adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación acerca de la vigencia y constitucionalidad de la regla del solve et repete.

6.1. Primera etapa: Surgimiento y vigencia del solve et repete en el derecho argentino.

- Fallo Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan c/ Banco Nacional⁴³

Los hechos se refieren a la exención impositiva solicitada por el gerente del Banco Nación de San Juan, el cual pide al juez de letras de la provincia que tome conocimiento de la causa y se expida. El juez federal no hace lugar, declarándose incompetente para los asuntos relacionados con el cobro de impuestos provinciales. Por lo tanto, la Corte entiende que, cuando el demandado pretenda apelar impuestos ante la justicia nacional, los cuales considera contrarios a la Constitución o normas Nacionales, deberá hacerlo a través del remedio federal del art. 14⁴⁴ establecido en la Ley 48 sobre “jurisdicción y competencia de los tribunales federal” o bien interponiendo demanda contra la provincia luego de pagar el impuesto discutido con las reservas oportunas.

Los presentes autos son reconocido como el primer fallo donde la Corte Suprema se refiere a la figura del solve et repete en el año 1976, y lo hace de una manera

43 C.S.J.N. “Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan c/ Banco Nacional”, Fallo 17:207 (1876).

superficial, ya que el pronunciamiento se centra particularmente en la incompetencia federal respecto de impuestos provinciales (Billardi, 2006).

A partir de esta etapa nace la figura del *solve et repete* en nuestro país por creación pretoriana de la Corte, acentuándose la vigencia y eficacia del principio como requisito ineludible ante causas de contenido contencioso administrativo (Gil Di Paola, 2011).

6.2. Segunda etapa: La nueva tendencia del Címero tribunal - atenuación del solve et repete.

- Fallo Agropecuaria Ayuí S.A.⁴⁵

Los presentes autos tuvieron lugar ante la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Corrientes, que a partir de la decisión tomada por el Instituto Argentino de Sanidad y Calidad Vegetal, se resuelve aplicar a la empresa agropecuaria una multa dineraria por trasgredir leyes de carácter sanitario e importación vegetal (Considerando IV).

44 Ley 48 de Jurisdicción y competencia de los tribunales nacionales ,14/09/1963). Artículo 14. Una vez radicado un juicio ante los Tribunales de Provincia, será sentenciado y fenecido en la jurisdicción provincial, y sólo podrá apelarse a la Corte Suprema de las sentencias definitivas pronunciadas por los tribunales superiores de provincia en los casos siguientes:1° Cuando en el pleito se haya puesto en cuestión la validez de un Tratado, de una ley del Congreso, o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación y la decisión haya sido contra su validez.2° Cuando la validez de una ley, decreto o autoridad de Provincia se haya puesto en cuestión bajo la pretensión de ser repugnante a la Constitución Nacional, a los Tratados o leyes del Congreso, y la decisión haya sido en favor de la validez de la ley o autoridad de provincia.3° Cuando la inteligencia de alguna cláusula de la Constitución, o de un Tratado o ley del Congreso, o una comisión ejercida en nombre de la autoridad nacional haya sido cuestionada y la decisión sea contra la validez del título, derecho; privilegio o exención que se funda en dicha cláusula y sea materia de litigio.

45 C.S.J.N.,” Agropecuaria Ayuí S.A.” Fallo: 322:1284 (1999), L.L. 2000 - C-97.

En este sentido, la Cámara admite la demanda de amparo promovida por “Agropecuaria Ayuí S.A” y en efecto resuelve declarar la inconstitucionalidad del art. 12⁴⁶ del decreto - ley 6704/63 que reglamenta la Ley de Defensa Sanitaria el que dispone “el previo pago de la multa impuesta por la autoridad administrativa” (Considerando I).

Por su parte el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria, interpuso recurso extraordinario. La Corte por su parte, declara procedente el recurso ya que “se encuentra en discusión la inteligencia y validez de una norma de carácter federal” (Considerando IV).

Consecuentemente se deja sin efecto la sentencia apelada, volviendo los autos al tribunal de origen con el objeto que se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a esta resolución.

La doctrina de este fallo si bien reconoce la vigencia de las normas que establecen al requisito de previo pago como condición ineludible para acceder a una instancia judicial, también instituye excepciones a favor de los particulares en relación a:

(...) situaciones patrimoniales concretas de los particulares a fin de evitar que ese previo pago se traduzca, a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio (...) (Considerando VII).

A partir de lo precedentemente expuesto se puede observar como la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia fue mutando en lo que respecta la justificación y eficacia

46 Dec. 6704/63. Reglamenta Ley Defensa Sanitaria, 12/08/1963. Artículo 12. Comprobada la infracción el funcionario actuante labrará un acta ante la autoridad nacional o provincial más cercana o ante dos testigos la que deberá contener una relación circunstanciada de los hechos que originaron la infracción. Se le hará saber al infractor que dentro de los quince (15) días corridos de notificado podrá presentar los descargos ante la oficina del funcionario actuante que se le hará saber. Vencido el plazo se remitirán las actuaciones con o sin los descargos al organismo de aplicación el cual después de las diligencias que estime adecuadas dictará la resolución que corresponda. Dicha resolución será notificada al infractor, el que podrá apelar de la multa impuesta si la hubiere previo pago de la misma. El recurso de apelación deberá interponerse dentro de los treinta (30) días corridos y podrá presentarse ante el organismo de aplicación o la oficina que intervino en las actuaciones

de la figura del solve et repete. En esta fase si bien se reconoce y reafirma la constitucionalidad del requisito del previo pago, se lo atenúa, estableciendo excepciones en su aplicación, cuando el particular pueda probar que la falta inculpable de medios de pagos se convierte en un verdadero obstáculo al acceso a la justicia.

6.3. Tercera etapa: Fundamentos a favor de la declaración de inconstitucionalidad del solve et repete.

Podemos hablar de una tercera etapa, la cual estaría constituida por votos en disidencia de algunos de jueces, miembros de Tribunales Inferiores, a partir de los cuales se plantea la inconstitucionalidad del solve et repete (Gil di Paola, 2011).

- Fallo Telesud S.A. 18/04/1985 ⁴⁷

Con la incorporación del Pacto de San José de Costa Rica a nuestro derecho interno una porción de la doctrina y jurisprudencia argentina hace un giro en lo que respecta a la interpretación acerca de la constitucionalidad del solve et repete, inclinándose por la inconstitucionalidad de este instituto jurídico (Gil Di Paola, 2011).

En los presentes autos que tramitaron ante la Cámara Nacional de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal Sala IV, los hechos tuvieron como base el reclamo de una suma pecuniaria correspondiente a tributos aduaneros (Considerando III).

La doctrina de este fallo establece que a partir de la igualdad alcanzada entre el Pacto de San José de Costa Rica y las leyes internas de nuestro país, la Cámara tiende a considerar abolido el principio del solve et repete (Aguilar Caravia,1987). En este

47 CNApel. Cont.-Adm. Fed., Sala IV; “Telesud S.A” 18/04/1985, L.L. Cita online: AR/JUR/1813/1985. Recuperado el 10/05/2016 de www.laleyonline.com

sentido del propio fallo surge que el requisito del previo pago debe quedar suprimido por contrariar normas de rango constitucional y por constituir un impedimento para el justiciable a la hora de hacer valer sus pretensiones ante la justicia:

(...) debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente previo el cumplimiento de una obligación. En otras palabras, 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 (Considerando VI)

La nueva estructura normativa nacional obtenida a partir de la incorporación de los tratados internacionales a nuestro derecho interno, posibilita al particular un derecho de defensa más óptimo en materia fiscal, otorgándole la posibilidad de promover la instancia judicial cuando fuere necesario (Aguilar Caravia, 1987).

La Cámara por su parte, en relación a lo precedentemente expuesto establece que:

(...) se satisface el principio establecido en el art. 8º, párr. 1º del Pacto de San José de Costa Rica en cuanto pretende acordar una más amplia y eficiente protección judicial a los habitantes del continente americano en el ejercicio de sus derechos (...) (Considerando IX).

- Fallo Frimca S.A c/ Secretaria de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación 28/12/1198⁴⁸

En la presente causa la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala IV también trata el tema de la constitucionalidad del solve et repete en materia de multas.

En dicho caso, se puede observar que los hechos versan sobre un recurso de queja contra una resolución de carácter administrativo de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación que determinó una sanción pecuniaria a la firma “Frimca S.A” por infracción a la Ley 21.740 “ley de carnes”. Por lo tanto para apelar

48 CNCont.-Adm. Fed., Sala IV, “Frimca S.A.- R.Q.U.- c/ Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación”, 28/12/1998. Recuperado el 02/06/2016 de: <http://www.laleyonline.com.ar/> Cita online: AR/JUR/2502/1998

dicha resolución, como requisito de procedencia por lo establecido en el art. 30⁴⁹ de la ley en cuestión, el afectado debía abonar el monto establecido en la presente multa (Fernández Lamela, 2001).

Se entiende que en los presentes autos lo que entra en discusión es la constitucionalidad del solve et repete frente a garantías reconocidas constitucionalmente, tales como la garantía de defensa en juicio y presunción de inocencia. En este sentido la exigencia del pago previo de la multa administrativa infringe el art. XVIII de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y el Art 8° inc. 1 del Pacto de San José de Costa Rica entre otros. (Fernández Lamela, 2001).

En base a estos principios es que la Sala IV establece que “(...) los requisitos extraprocesales como supone el pago previo impuesto por autoridades no judiciales violan los principios liminares de los pactos internacionales que la Nación hizo suyos al incorporarlos como parte integrante de la Constitución Nacional (...)” (Considerando IX).

En este sentido decide que se declare “inconstitucional el art. 30 de la Ley 21.740 en cuanto impone como requisito de procedencia del recurso de apelación el previo pago de la multa impuesta (...)” (Considerando XII último párrafo).

49 Ley 21.740 de Junta Nacional de Carnes (B.O. 07/02/1978). Artículo 30. Contra las resoluciones imponiendo cualquiera de las sanciones previstas por esta ley podrá recurrirse dentro de los veinte días hábiles de notificada y previo depósito del importe correspondiente si se tratase de multa, mediante el recurso de reconsideración y apelación en subsidio.

Este recurso se deducirá fundadamente ante la misma Junta Nacional de Carnes, la que deberá resolverse dentro del término de sesenta días hábiles contados desde la fecha de su interposición.

Si la resolución fuese confirmatoria de la sanción impuesta, notificada que sea al infractor se remitirá, dentro de los cinco días hábiles el expediente a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo de la Capital Federal o a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal que corresponda, según las leyes que determinan la jurisdicción de la justicia nacional.

Recibido el expediente administrativo la Cámara, con sus solas actuaciones, salvo que se alegaren hechos nuevos, llamará a autos para sentencia y la que dicte será definitiva e inapelable.

Por último se puede observar en el fallo en cuestión, que la Sala IV en términos generales pretende un vuelco en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y que de esta manera la Corte asuma su papel como verdadera custodia de las garantías constitucionales propias de un Estado de Derecho (Fernández Lamela, 2001).

7. Conclusión

En este capítulo se planteó el análisis del solve et repete, y como a partir de su vigencia se afecta en especial la garantía de la tutela judicial efectiva. En este sentido se pudo observar como los distintos Tratados Internacionales de Derechos Humanos van delineando la posición a favor del reconocimiento y fortalecimiento del derecho a la tutela judicial efectiva, a partir del cual, todo ciudadano tiene el derecho de acceder libremente a la justicia para satisfacer sus pretensiones en defensa de sus derechos.

Por lo tanto, la figura del previo pago entra en pugna con el bloque constitucional, constituido por estos Tratados de Derechos Humanos y nuestra propia Constitución Nacional, al hacerlos parte con la Reforma Constitucional que tuvo lugar en el año 1994.

Especialmente con la aplicabilidad de la Convención Americana sobre Derechos Humanos a nuestro derecho interno, la doctrina notoriamente tiende a dividirse. Unos consideran que la regla del previo pago sigue vigente más allá de la operatividad del Pacto de San José de Costa Rica, por considerar que no viola garantías tales como el debido proceso legal y la garantía de acceso a la justicia. Mientras que otra parte de la doctrina, a la cual se comparte en el presente trabajo, entiende que el solve et repete pierde vigencia a partir de la normativa incorporada en el art. 8 inc. 1 de dicho pacto internacional.

Esta posición no solo ha sido acogida por autores de la talla de Villegas, Spisso entre otros, sino que muchos tribunales internacionales se han pronunciado en contra de la compatibilidad del derecho a la tutela judicial efectiva y el solve et repete, por constituir éste último en un real impedimento en términos económico.

La Corte Suprema de Justicia no solo rechaza este criterio que antecede, sino que a través de sus pronunciamientos deja en claro su posición, a partir de la cual sostiene y rectifica la constitucionalidad del solve et repete.

Si bien su criterio no varió demasiado a lo largo del tiempo, comenzaron advertirse excepciones al momento de aplicar el requisito del previo pago frente a casos especiales, con lo cual se puede insinuar que el Supremo Tribunal ha otorgado cierta flexibilización en relación al solve et repete frente a ciertas circunstancias que tiendan a transgredir derechos con reconocimiento constitucional.

CONCLUSION GENERAL

La tendencia actual es la de una nueva relación entre Estado y el particular basada en la equidad, donde ambas partes gocen de plena igualdad y se puedan asegurar los intereses de ambas partes.

En el plano tributario, surgen nuevas políticas económicas y financieras tendientes a reafirmar esa relación de paridad entre el fisco y contribuyente. Por lo tanto, que en nuestro sistema tributario aún exista el instituto del solve et repete genera una contradicción manifiesta con estos nuevos lineamientos tributarios.

El solve et repete establecido como requisito ineludible que el contribuyente debe cumplir para poder cuestionar la legitimidad de la prestación tributaria, afecta sin lugar a dudas la relación fisco - contribuyente, porque pone de manifiesto la posición de superioridad del fisco frente al particular, es decir las facultades desmedidas atribuidas al Estado frente a la disminución de condiciones de defensa de los particulares.

La doctrina por su parte pretende dar fundamento a la regla del solve et repete. Distintas teorías han surgido a partir de esta institución, pronunciándose al respecto con los más diversos argumentos. Desde considerarlo un privilegio a favor del fisco; una derivación lógica de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo; hasta una excepción ó presupuesto procesal.

Esto pone de manifiesto que respecto a la naturaleza jurídica y la legitimidad del solve et repete no existe acuerdo a la hora de dar una justificación, pese a todo lo que se ha debatido en torno a la figura.

El análisis vertido respecto del solve et repete y la tutela judicial efectiva en el presente trabajo ha dado lugar a diferentes fundamentos, los suficientes para considerar que el requisito “pague y luego repita” es una exigencia que deviene injusta y desmedida para el contribuyente, cuya vigencia en el ordenamiento jurídico argentino no sólo importa una amplia regresión en la fase tributaria sino que tiende a infringir el bloque constitucional conformado por la Constitución Nacional, leyes internas y los distintos tratados internacionales, a partir de los cuales se reconocen diferentes garantías y derechos de raigambre constitucional, como el derecho a la tutela judicial efectiva.

En éste orden de ideas, si partimos de la base que el fin real del requisito del previo pago es: la pronta recaudación fiscal y el desaliento a la litigiosidad por parte de los particulares, la regla del solve et repete quebranta el principio de razonabilidad de las leyes, puesto que el medio no resulta adecuado ni proporcional con el fin que persigue. Sujetar el acceso a la justicia al pago previo de un tributo, resulta una pretensión irracional y desmedida con los fines de la norma.

Quienes sostienen la vigencia del solve et repete lo consideran instrumento necesario y protectorio de la percepción fiscal, sin el cual la recaudación pública se reduciría considerablemente, al parecer si se planteara la erradicación del solve et repete del sistema tributario argentino, no afectaría en absoluto las arcas fiscales, en primer término porque lo recaudado mayoritariamente surge de los impuestos indirectos y en

segundo lugar porque existen otros medios más idóneos y menos nocivos frente a los derechos de los particulares; sin olvidar que actualmente ninguno de los países más desarrollados del mundo presenta en sus ordenamientos tal limitación a la hora afrontar la recaudación fiscal de su país.

Por lo tanto ni la recaudación de tributos por parte del Estado ni la reducción de litigios puede justificarse cuando se afectan derechos individuales.

Con la reforma constitucional del año 1994 a través del art 75 inc. 22 quedan incorporados a nuestra Carta Magna una importante nómina de tratados y pactos internacionales protectores de derechos humanos a los que se les concede jerarquía constitucional.

De esta manera el Estado ingresa al sistema protectorio de derechos humanos planteado a nivel internacional, comprometiéndose a respetar y garantizar los derechos reconocidos en dichos tratados, lo cual genera la necesidad de un continuo análisis que tiene como finalidad evitar la posible confrontación de normas internas y las establecidas en dichos instrumentos internacionales.

El Pacto de San José de Costa Rica a partir del art 8.1 reconoce una serie de derechos y garantías especialmente en el ámbito fiscal. Dicha normativa entra en pugna con normas provinciales o federales que contenga el principio del solve et repete, justamente por ser éste un requisito arbitrario a favor del Estado que tiende a vulnerar derechos y garantías de rango constitucional como lo es la tutela jurisdiccional, a la que se reconoce explícitamente en dicha convención.

En este sentido, frente a la Convención Americana de Derechos Humanos que reconoce expresamente derechos de defensa en causas fiscales, libre de todo impedimento, el solve et repete tiende a perder vigencia.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación mantiene su posición a lo largo del tiempo, en virtud de la cual reconoce y reafirma la vigencia de la regla del solve et repete. Todo ello pese a la jerarquía constitucional que gozan los Tratados Internacionales de Derechos Humanos que ha ratificado la República Argentina.

Sin embargo es importante destacar, que el máximo tribunal fue atenuando el criterio de aplicación del instituto, con la finalidad de evitar graves daños en relación a los derechos de los particulares, concretamente a partir la Reforma del año 1994.

Todo lo expuesto a lo largo de este trabajo, son bastos fundamentos a la hora de concluir y poder afirmar que el instituto solve et repete deviene inconstitucional, no solo por contravenir la normativa establecida en el Pacto de San José de Costa Rica, sino también por transgredir el principio de razonabilidad de las leyes y el derecho fundamental la tutela judicial efectiva. Considerado por la doctrina tributaria, en su mayoría, como una prerrogativa desmedida a favor del Estado, llamado a desaparecer por no ser acorde con las bases de un sistema republicano y democrático de gobierno, donde el Estado como garante de los derechos humanos, adopta las medidas suficientes para asegurar a todo individuo el libre ejercicio de sus derechos, despojado de todo obstáculo de hecho o derecho.

BIBLIOGRAFIA

Doctrina

- Aguilar Caravia, O. (1987). "Derogación del principio "solve et repete"", L.L. 1987-A, 323.Cita Online: AR/DOC/14617/2001.
- Aguirre Guzmán, V. (2010). El derecho a la tutela judicial efectiva: una aproximación a su aplicación por los tribunales ecuatorianos [*Versión electrónica*]. *Foro: Revista de Derecho* (14), 5-43.
- Álvarez Hernández, Y. (2006). *Tutela Judicial Efectiva. Aporte Jurisprudencial del Tribunal Supremo de Justicia*. Trabajo de grado no publicado. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad de Zulia. República Bolivariana de Venezuela. Recuperado el 06/06/2016 de http://tesis.luz.edu.ve/tde_arquivos/101/TDE-2011-09-30T15:01:28Z-1759/Publico/alvarez_hernandez_yaletza_carolina.pdf.
- Araújo Oñate, R. M. (2011). Acceso a la justicia y tutela judicial efectiva. Propuesta para fortalecer la justicia administrativa. Visión de derecho comparado. [*Versión electrónica*]. *Revista Estudios Socio -Jurídicos*, 13 (1), 247-291.
- Bielsa, R. (1995). *Estudios de derecho público II, derecho fiscal*. Buenos Aires: Depalma.
- Billardi, C. J. (2006). *Solve et repete: Crítica a su vigencia jurídica*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Bonato, M. R. (2013). "El principio solve et repete en el contencioso santafesino". L.L. Litoral 2013 (junio), 469.Cita Online: AR/DOC/2090/2013.
- Carranza Torres, L. (2003). *Derecho Tributario en Córdoba luego de la reforma*. Córdoba: Alveroni.
- Christensen, E. A. (1996). "El solve et repete. Incidencia de la reforma constitucional". L.L. 1996-B, 1189. Cita Online: AR/DOC/14647/2001.
- Couture, E. (1972). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Depalma.

- Durán Ribera, W. (2003). Los derechos fundamentales como contenido esencial del Estado de Derecho [*Versión electrónica*]. *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, 283-290.
- Faúndez Ugalde, A. (2011). Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario ¿Una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos? *Revista de Estudios Tributarios* (5), 207-223. Recuperado de <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41137/42676>
- Fernández Lamela, P. (2001). “El "solve et repete" es inconstitucional”. L.L, 2001-A, 342. Cita Online: AR/DOC/10450/2001.
- Figueruelo Burrieza, A. (1983). En torno al concepto de tutela efectiva de los jueces y tribunales (Artículo 24,1 de la Constitución española [*Versión electrónica*]. *Revista de Estudios Políticos* (Nueva Época) (33), 207-220.
- Folco, C.M. y Gómez, T. (2007). *Procedimiento Tributario Ley 11.683 - Decreto 618/97*. (5°Ed. Ampliada y actualizada). Buenos Aires: La Ley.
- Gallardo, M.A y Ortiz M.I del C. (1996). El solve et repete frente al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. *Foro de Córdoba*, (35), 45-92.
- Gil Di Paola, J. A. (2011). *Solve et repete: Régimen Jurídico y su incidencia sobre los derechos y garantías constitucionales*. Buenos Aires: La Ley.
- Giuliani Fonrouge, C.M. (1990). Acerca del solve et repete. *La Ley* (82), 616-622.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1997). *Derecho financiero* (6° Ed., Vol. II). Buenos Aires: Depalma.
- Gómez Colomer, J.L. (2010). Lección N° 14 El derecho de acción [*Versión electrónica*]. *Introducción al Derecho Procesal Parte General del Derecho Jurisdiccional* (33), 109-112.
- Grillo, I.I.M. (2004). El derecho a la tutela judicial efectiva. *Recuperado de www.infojus.gov.ar el 05/06/2016*. ID Infojus: DACF040088.

- López Olvera, M. (2009). La regla solve et repete en el derecho administrativo mexicano *Revista Electrónica Aída. Ópera Prima de Derecho Administrativo* (6). Recuperado de www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=aida&n=6
- Mendizábal Allende, R. (1964). Significado actual del principio "solve et repete" [*Versión electrónica*]. *Revista de administración pública* (43), 107-160.
- Morello, A. (1994). *El Proceso Justo. Del garantimos formal a la tutela efectiva de los Derechos*. Buenos Aires: Abeledo - Perrot.
- Obando Blanco, V. R. (2010). *Proceso civil y el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva*. Tesis, Facultad de derecho y ciencias políticas, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima.
- Oviedo, J. M. M. (1969). La decadencia de la regla "solve et repete" y la doctrina del consejo de Estado [*Versión electrónica*]. *Revista de administración pública* (58), 149-170.
- Pérez, D. (2006). *Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social-Tomo I. Procedimiento y Proceso*. Buenos Aires: Errepar.
- Perozo, J. y Montaner, J. (2007). Tutela Judicial Efectiva en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela [*Versión electrónica*]. *Frónesi*, 14 (3), 1-8.
- Raijman, M. y Salcedo, E. (2013). La vigencia de la regla solve et repete y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino actual. En E. Arroyo (Ed.), *Estudios de derecho tributario* (pp. 277-314). Córdoba: Advocatus.
- Rosso, F. J. (2004). *El solve et repete en el derecho tributario argentino: problemas y soluciones posibles*. Tesis, Facultad de Derecho, Universidad Abierta Interamericana.
- Sánchez Gil, R. (2007). El principio de proporcionalidad. En R. Márquez Romero (Ed.), *Instituto de Investigaciones Jurídicas* (pp.111-119). México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Salah Palacios, E. (2015). *La Tutela Judicial Efectiva en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional 1981-2014* [*Versión electrónica*]. Madrid: Cultiva Libros.

- Sánchez Marín, A. (2014). Concepto, Fundamentos y Evolución de los Derechos Fundamentales [*Versión electrónica*]. *EIKASIA. Revista de Filosofía* (55), 229-237.
- Soler, O. (2011). La inconstitucionalidad del pago previo (Solve et Repete) como condición de acceso a la justicia en materia. Recuperado de http://www.soler.com.ar/2011/solve_et_repete.pdf.
- Soto Kloss, E. (2001). Solve et repete. Notas sobre un resabio absolutista en el estado constitucional de Derecho. *Revista Ius Publicum* 6, 82.
- Spisso, R. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Torres Osorio, E. (2013). *La mediación a la luz de la tutela judicial efectiva*. Tesis, Facultad de Derecho, Universidad de Salamanca, España.
- Tozzini, G. (2005). *Análisis comparativo de la controversia fiscal a nivel administrativo y jurisdiccional*. X Jornadas Rioplatenses de Tributación IUET- AAEF. Montevideo, Uruguay. Recuperado el 15/03/2016 de <http://www.tfaba.gov.ar/JornadasRioplatenses/4.-ComunicacionTecnicaArgentinaTemall-Doctora.Tozzini.pdf>
- Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (9º Ed. Ampliada y actualizada). Buenos Aires: Astrea.
- Villegas, H. (1992) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (5 Ed. Ampliada y actualizada). Buenos Aires: Depalma.

Legislación

- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea del 2009.
- Constitución de España, 1978.
- Constitución de Italia, 1947.
- Constitución Nacional, 1994.
- Convención Americana de los Derechos del Hombre, Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos San José, Costa Rica, 22/11/1969. *Organización de los Estados Americanos*. Recuperado el 10/04/2016 de http://http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-

Código Fiscal de la Federación, 31/12/1981, última Ref. (DOF 04/06/2009).

Código de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, 03/11/1997.

Código Tributario de Chile, 27/12/1974.

Código Tributario de la Provincia de San Luis. Ley VI- 0490-2005, 09/12/2005.

Dec. 6704/63. Reglamenta Ley Defensa Sanitaria, 12/08/1963.

Declaración Americana de los Derechos del Hombre, Novena Conferencia Internacional Americana, Colombia, Bogotá, 1948. *Organización de los Estados Americanos*. Recuperado el 07/03/2016 de <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>

Declaración de los Derechos del Hombre y Ciudadano del 26/08/1789. Recuperado el 15/04/2016 en <http://www.juridicas.unam.ex/publica/librev/rev/derhum/cont/22/pr/pr19.pdf>

Declaración Universal de los Derechos Humanos Resolución 217 A (III) de la *Organización de las Naciones Unidas*, Paris, Francia, 1948. Recuperado el 10/03/2016 de http://infoleg.mecon.gov.ar/?page_id=1003

Ley 2248 Comunal y provincial del Estado Unitario Italiano, 20/03/1865.

Ley de Contabilidad del Estado Español, 20/02/1850.

Ley de Federal de Procedimiento Administrativo del Estado de México (DOF 04/08/1994).

Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (DOF 10/01/1936).

Ley 18.840, del Banco Central Chile, 10/10/1989.

Ley 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente, 09/03/1994.

Ley 19.613, de modificación de la ley N° 18.410. Orgánica de la superintendencia de electricidad y combustibles, y el Decreto con fuerza de Ley N° 1 de 1982, de minería, Ley general de servicios eléctricos, con el objeto de fortalecer el Régimen de fiscalización del sector, del 08/06/1999.

Ley 217 Nacional de contabilidad pública, de 1859.

Ley 15.265 del Tribunal Fiscal de la Nación (B.O. 29/01/1960).

Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (B.O. 12/01/1933).

Ley 24.466 de Solidaridad Previsional (B.O. 30/03/1995).

Ley 18.820 de Jubilaciones y Pensiones (B.O. 04/11/1970).

Ley 21.844 de Servicio Público de Autotransporte (B.O. 09/08/1978).

Ley 18.695 de Trabajo, 29/05/1970.

Ley 7.182 de Procedimiento Contencioso Administrativo de Córdoba (B.O. 27/11/1984).

Ley 6.006/2 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba (B.O. 16/02/1977).

Ley 48 de Jurisdicción y Competencia de los Tribunales Nacionales, 14/09/1963.

Ley 21.740 de Junta Nacional de Carnes (B.O. 07/02/1978).

Jurisprudencia

S.C.C.I., “Stoppa, Franco. c/ Intendenza de Finanza di Pavia”, 31//03/1961, Sentencia N°21. Texto del Fallo, en italiano. Recuperado de (Billiardi, C.J.C. *Solvete et Repete: crítica a su vigencia jurídica*. Buenos Aires: Ad-Hoc, p.275.

C.S.J.N., “Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan c/ Banco Nacional”, Fallo 17:207 (1876).

C.S.J.N., “Agropecuaria Ayuí S.A. “Fallo 322:1284 (1999), L.L.2000-C-97.

CNApel. Cont.-Adm.Fed., Sala IV, “Telesud S.A”, 18/04/1985, L.L. Cita online: AR/JUR/1813/1985. Recuperado el 10/05/2016 de www.laleyonline.com

CNCont.-Adm. Fed., Sala IV, “Frimca S.A.-R.Q.U.- c/ Secretaria de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación”, 28/12/1998. Cita online: AR/JUR/2502/1998. Recuperado el 02/06/2016 de <http://www.laleyonline.com.ar>

AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O GRADO

A LA UNIVERIDAD SIGLO 21

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

Autor-tesista <i>(apellido/s y nombre/s completos)</i>	Verónica Andrea Sosa
DNI <i>(del autor-tesista)</i>	30.771.175
Título y subtítulo <i>(completos de la Tesis)</i>	La afectación de la tutela judicial efectiva, ante la vigencia del solve et repete en el marco de las garantías constitucionales
Correo electrónico <i>(del autor-tesista)</i>	e-mail: avera_sosa07@hotmail.com
Unidad Académica <i>(donde se presentó la obra)</i>	Universidad Siglo 21
Datos de edición: <i>Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial (en el caso que corresponda).</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

Texto completo de toda la Tesis <i>(Marcar SI/NO)^[1]</i>	SI
Publicación parcial <i>(informar que capítulos se publicarán)</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

Lugar y fecha:

Firma

Aclaración

Esta Secretaría/Departamento de Posgrado de la Unidad Académica: _____
_____ certifica que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta
dependencia.

Firma

Aclaración

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado

[1]^[1] Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63. Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.