

## **DEFENSAS CAUTELARES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. BREVES NOTAS SOBRE LA ACTUALIDAD ARGENTINA Y SU DIMENSIÓN EN EL MARCO DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.**

Cristián Billardi(\*)

*“Poco importa que la contribución sea baja, equitativa, bien establecida, si todas estas ventajas han de desaparecer en el sistema observado para su recaudación”*

*(Juan B. Alberdi)*

**Sumario:** 1. Introducción. 2. La tutela cautelar en el marco de la defensa de los derechos del contribuyente. 2.1. La evolución jurisprudencial de la Corte Suprema de la Nación Argentina. 3. La modificación de la ley 26.854 sobre limitación de medidas cautelares contra el Estado y su incidencia en materia tributaria. 3.1. La crítica doctrinaria. 4. La tutela cautelar en el ámbito del Derecho Internacional Tributario.

### **1. INTRODUCCIÓN**

En un contexto de alta litigiosidad y larga duración de los procesos tributarios, el tópico de las defensas cautelares asume una relevancia tal, que muchas veces resulta crucial para las partes del proceso aún antes de haberse afrontado el fondo de la controversia.

El análisis sobre el funcionamiento del instituto de las medidas cautelares en el marco de un determinado sistema procesal tributario no puede prescindir de su contexto fáctico, que no solo condicionan su eficacia sino que pueden determinar su evolución.

En este entendimiento, me limitaré a dar algunas notas características del sistema federal argentino recordando que, a la par, coexisten los sistemas provinciales que se rigen por sus propias normas fiscales de fondo y forma. En este sentido es relevante destacar que:

- en el orden nacional coexisten procedimientos administrativos y judiciales que tienen por objeto la regulación adjetiva del proceso de

---

(\*) Doctor en derecho por la Univ. degli Studi di Palermo-Italia. Docente de derecho tributario de grado (adj. int. U.B.A.) y posgrado en el País y en Universidades del Exterior. Espec. Módulo Derecho Internacional Tributario Univ. L. Bocconi (Milan). Autor de *El solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica* ed. Ad-hoc 2006; co-autor del *Manual de Derecho Tributario Internacional – 1 edición Argentina*; ed. La Ley, 2011 junto al Prof. Rubén O. Asorey y Victor Uckmar, G. Corasaniti y P. de Capitani Di Vimercate. Coordinador del *Tratado del Derecho Internacional Tributario*, (Dir. Asorey - Garcia) ed. La Ley, 2013. Autor y coautor de numerosos aportes y artículos de la especialidad tributaria internacional. Miembro del comité de redacción y responsable para América Latina de la Revista Diritto e Pratica Tributaria Internazionale ([www.dpti.it](http://www.dpti.it)). Miembro activo de la AAEF y la Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latinoamericano. Recibido el 5 de marzo de 2018, aceptado el 31 de mayo de 2017.

determinación y recaudación tributaria (ley 11.683 de procedimiento fiscal, ley 26.063 sobre recursos de la seguridad social, etc.) y la aplicación de sanciones administrativas y/o penales allí cuando correspondan;

- el sistema recursivo adopta como regla el principio devolutivo y de allí la necesidad de contar con un mecanismo de tutela efectiva que permita suspender la ejecutividad del acto administrativo;
- para asegurar el crédito fiscal la ley de procedimientos tributarios (ley 11.683 y modif.) en su art. 111 faculta a la Administración tributaria a solicitar embargos preventivos, o en su defecto, inhibiciones generales de bienes, por las cantidades que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables.

Sin embargo, la naturaleza jurídica de las medidas cautelares que tienden a asegurar las resultas del juicio en el ámbito tributario no debe confundirse con otras figuras que, como el *solvo et repete* -aún vigente en el derecho tributario provincial y el sistema de seguridad social- tienen por objeto condicionar la admisibilidad del recurso del contribuyente al previo pago de la pretensión tributaria. Asimismo, a diferencia de la medida cautelar, la aplicación del *solvo et repete* no dependerá del riesgo del crédito ni de la conducta del accionado durante el proceso.

- los requisitos esenciales de las medidas cautelares: verosimilitud del derecho, peligro en la demora y contracautela (art. 230 CPCyCN), son en principio aplicables a la materia tributaria. Pero siendo una medida que viene a operar como excepción de la presunción de legitimidad del acto administrativo, coexisten otros recaudos tales como: la demostración de la ilegitimidad del acto recurrido (arbitrariedad o irracionalidad del acto) y que dicha medida no afecta el interés público.
- A las medidas cautelares de innovar, no innovar y las medidas cautelares genéricas receptadas por el procedimiento civil y comercial de la nación, de aplicación supletoria en nuestra materia; deben agregarse aquellos otros instrumentos de tutela anticipatoria o autosatisfactiva receptados por vía jurisprudencial y doctrinaria<sup>1</sup>.

## **2. LA TUTELA CAUTELAR EN EL MARCO DE LA DEFENSA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE:**

La justicia cautelar constituye una parte sustancial de derecho a la tutela judicial efectiva en virtud de las medidas cautelares que conforman los

---

<sup>1</sup> Siguiendo la clasificación de Navarrine, las medidas cautelares aplicadas al ámbito tributario, "reconocen variedad en sus fines: a) medida cautelar de no innovar, b) innovativa, c) medida autosatisfactiva, d) medida cautelar genérica. Variedad de las medidas según sus efectos: e) medida cautelar positiva (hacer o no hacer), f) medida provisional, g) medida declarativa, h) tutela anticipada. Navarrine, Susana C. "Medidas cautelares y amparo tributario" en Tratado de Tributación de la AAEF, Tomo I, Vol. 2; pág. 406. Ed. Astrea, Buenos Aires.

procesos urgentes<sup>2</sup>. En este entendimiento, la debida tutela cautelar es corolario del principio fundamental del tutela jurisdiccional efectiva consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional y receptado en las Convenciones internacionales de derechos Humanos tales como el art. 8.1. del Pacto de San José de Costa Rica (PSJCR) y el Art. 2, ap. 3 del Pacto Interamericano de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York. En este marco, debe recordarse que la norma del PSJCR, a diferencia del art. 6.1 de su par europeo, prevé expresamente dentro de su faz de competencias la determinación de obligaciones de carácter fiscal<sup>3</sup>.

El difícil equilibrio entre la relación jurídico tributaria entre fisco y contribuyente se agudiza en los procesos de ejecución donde suelen asumirse posturas radicales que desnivelan la balanza, a menudo contraponiendo los derechos individuales de raigambre constitucional, los derechos del ente fiscal y los derechos de la comunidad, derechos todos estos que no podrían ser actuados sin la existencia de los recursos necesarios a tal fin.

En la materia cautelar esta tensión se traduce en la necesidad fiscal de no alterar ni obstaculizar la eficaz y normal recaudación tributaria para la satisfacción de necesidades públicas y, por otro lado, la correspondiente necesidad del contribuyente de impedir el avance de una ejecución ilegítima que se traduzca en un gravamen irreparable en su contra.

Desde un perfil teórico es posible argumentar que tratándose generalmente de cuestiones patrimoniales, y siendo el Estado un sujeto “solvente”, cualquier eventual perjuicio podría ser reparado económicamente. Desde el perfil práctico, sin embargo, la larga duración de los procesos, el desequilibrio entre los procesos de ejecución y su contrapartida, la repetición de tributos, junto aun Estado en crónica crisis económica<sup>4</sup> hacen que el paradigma del “Estado solvente” sea en la actualidad mas bien un eufemismo.

Esta observación empírica debería valer también para el requisito de contracautela que no se le exige al Estado al momento de solicitar el embargo preventivo (ej. art. 111 Ley 11.683).

Desde el marco normativo también es clara esta tensión en normas procesales que intentan disuadir el contradictorio o limitar la dilación de los procedimientos por parte del contribuyente con el solo objeto de no afrontar en tiempo y forma el pago de su obligación tributaria. Por el otro lado, muchas de estas medidas, so pretexto de regular el proceso o el acceso a la vía judicial, terminar denegando u obstaculizando la tutela judicial efectiva.

---

<sup>2</sup> Navarrine, Susana C. ob. cit.; pág. 401.

<sup>3</sup> Para una profundización de la cuestión véase mi obra “Solve et repete. Crítica a su vigencia jurídica” ed. Ad-Hoc. Buenos Aires, julio 2006.

<sup>4</sup> Al momento de la redacción (2013), la Cámara de Diputados había aprobado la prórroga de la emergencia económica requerida por el Poder Ejecutivo hasta el año 2015. Actualmente, no obstante el cambio de gobierno y la salida del default técnico, el desequilibrio del sistema de recursos y gastos públicos sigue siendo una “constante” en el sistema argentino.

Este carácter ha sido resaltado por numerosos tribunales latinoamericanos entre los cuales cabe destacar el pronunciamiento que hacía el Tribunal Constitucional chileno mediante ROL n° 185 (28 de febrero de 1994) al sostener la inconstitucionalidad de la exigencia de la previa consignación de una suma de dinero equivalente a un porcentaje de la sanción de multa impuesta por una autoridad administrativa, “por cuanto ello vulnera de modo flagrante el derecho fundamental del afectado a la “igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos” (artículo 19, N° 3, de la Constitución), derecho que implica en sí mismo el derecho fundamental del acceso a la justicia y el derecho fundamental a una efectiva tutela judicial por parte de los tribunales (...)”.

## **2.1 LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA CORTE SUPREMA DE LA NACIÓN ARGENTINA**

Aún cuando no ha sido uniforme la evolución jurisprudencial de la Corte Suprema tampoco en este ámbito, puede observarse que su doctrina ha transitado desde una visión restrictiva de las medidas cautelares contra el Estado, basado en una interpretación extensiva de los conceptos indeterminados de “interés público” y la “inalterabilidad del acto administrativo”; a una visión mas amplia y tuitiva de los derechos de los contribuyentes y que comienza a diferenciar el interés público del interés de la administración.

Así, por ejemplo, los pronunciamientos recaídos en las causas: “*Trebas S.A.*” (Fallos: 312:1010), sentencia del 22 de junio de 1989; “*Firestone de la Argentina S.A.I.C.*” (Fallos: 313:1420) y “*Daniel Ernesto Grinbank –incidente- v. Fisco Nacional - DGI*” (Fallos: 318:2431), entre otros, pusieron el acento en la prudencia y estrictez en la apreciación de los recaudos que debían exigirse para la admisión de las medidas cautelares, atendiendo a la afectación que producían sobre el erario público, en tanto la percepción de las rentas del Tesoro -en el tiempo y modo dispuestos legalmente- era condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado.

No obstante, allí mismo se dispuso que las mismas debían tener curso favorable cuando estuvieran avaladas por un escrutinio serio, detallado y convincente de los defectos insalvables de los requerimientos de pago, apreciados desde la limitada perspectiva de examen que brindaba el proceso cautelar.

Es relevante destacar la apertura del recurso extraordinario por parte de la Corte Suprema frente a apelaciones de sentencias recaídas sobre medidas cautelares que hasta el año 1991 eran generalmente denegadas por cuanto no se trataba de “sentencias definitivas”<sup>5</sup>. Con posterioridad, el marco de admisibilidad de la instancia extraordinaria se ha extendido a causas de

---

<sup>5</sup> El requisito de la sentencia definitiva fue flexibilizado en la causa “Unión Metalúrgica c/ Somisa” del 26-12-1991.

arbitrariedad manifiesta, gravedad institucional o valoración meramente dogmática de la presunción de legitimidad.

Como hemos señalado antes, a la par de asegurar los resultados de la controversia, también han tenido una relevante evolución las medidas cautelares positivas que pretenden evitar posiciones de inequidad procesal cuyos efectos negativos se trasladan sobre el particular recurrente.

Así cabe recordar como los anticipos de jurisdicción a través de medidas cautelares en materia tributaria adquirieron valor emblemático al precipitar, al poco tiempo de dictadas, la derogación de las disposiciones legales objeto de cuestionamiento. Basta citar como ejemplo los pronunciamientos recaídos en los autos “*Gustavo Jorge Capatti v. Provincia de Buenos Aires*” (Fallos: 330:5226) y “*Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Amparo*” (Fallos: 335:23), entre otros.

Junto a las críticas constitucionales basadas en la tutela jurisdiccional y la proporcionalidad y/o razonabilidad de la medida requerida, aparecen otras que ponen el acento en la defensa de la función judicial a la hora de su necesaria intervención previa a la ejecución fiscal.

En esta clave debe señalarse la sentencia recaída en autos “*Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L.*” (Fallos: 333:935; sentencia del 15-06-2010) que declaró la inconstitucionalidad del artículo 92 de la Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios en cuanto instituía una suerte de autotutela ejecutiva en cabeza del fisco federal. En tal sentido, el voto de la mayoría sostuvo que so argumento de establecer procedimientos tendientes a asegurar la eficiente recaudación fiscal no resulta admisible quebrantar el orden constitucional.

### **3. LA MODIFICACIÓN DE LA LEY 26.854 SOBRE LIMITACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES CONTRA EL ESTADO Y SU INCIDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA**

El 24 de abril del 2013 el Congreso sancionó la ley 26.854 que restringe las medidas cautelares contra el Estado nacional.

En síntesis, la norma en examen establece que ante la solicitud de una medida cautelar, el juez deberá expedirse previamente sobre su competencia y, para el caso de ser incompetente, debe abstenerse de dictarla y remitir la causa al juez que corresponda.

Respecto a la idoneidad del objeto de la cautelar, la normativa prevé que debe indicarse de forma muy clara el perjuicio que se trata evitar, la actuación u omisión estatal que lo produce y el derecho que se pretende proteger.

El informe previo que se requiere al dictado de la cautelar es un aspecto que ciertamente incide directamente en los aspectos impositivos.

El plazo por el cual el juez podrá decretar la medida cautelar es solo de seis meses, prorrogable por otro término igual siempre que sea procesalmente indispensable.

La caducidad de las medidas acaecerá luego de los diez días de agotada la vía

administrativa.

Otro aspecto controvertido de la medida es la posibilidad de que las medidas no se dicten cuando se vean afectados de cualquier manera los bienes del Estado.

Respecto de la medida de no innovar también se recepta con carácter restrictivo allí solo cuando se demuestre: a) la verosimilitud de derecho invocado, b) que la ejecución de la conducta del Estado pueda provocar un perjuicio de imposible reparación ulterior, c) que no se afecte el interés público y d) que la medida solicitada no tenga efectos jurídicos irreversibles.

Como antecedente de la norma puede señalarse la ley 25.453 del año 2001, por la que se sustituyó el último párrafo del art. 195 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, al disponerse: “*Los jueces no podrán decretar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias*”, precepto este que ha recibido la tacha de inconstitucionalidad.

El desequilibrio entre fisco y contribuyente creado por la norma resulta más claro aún si se recuerda que el ejercicio de la *tutela cautelar* previsto en la ley de procedimientos tributarios (ley 11.683 y modif.) en su art. 111 contempla en forma amplia la utilización de dichas medidas procesales para el afianzamiento de los eventuales créditos fiscales al facultarse a la Administración tributaria (AFIP) a solicitar embargos preventivos, o en su defecto, inhibiciones generales de bienes, por las cantidades que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables, con obligación de los jueces requeridos de expedirse en el término de 24 horas ante el sólo pedido del fisco, medidas cautelares que recién caducarán si dentro del término de trescientos días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida, el ente recaudador no iniciara el correspondiente juicio de ejecución fiscal, con suspensión del plazo antes referido en el supuesto de apelaciones o recursos del contribuyente ante el Tribunal Fiscal de la Nación y hasta treinta días después de quedar firme la sentencia del apuntado órgano jurisdiccional.

Antes de referirnos a la crítica doctrinaria que ha recibido la medida, cabe recordar que la *presunción de legitimidad* y la *ejecutoriedad de los actos administrativos* que se invocara como fundamento para su aplicación al ámbito de la ejecución fiscal, no resulta un argumento dirimente ni una derivación excluyente de la limitación de estas medidas.

En efecto, la presunción de legitimidad de los actos de gobierno no puede ser nunca absoluta en un Estado de derecho y su corolario es la ejecutoriedad de dichos actos y el efecto devolutivo de los recursos intentados por el contribuyente pero no la exclusión o limitación de sus defensas.

Como hemos señalado antes, la Corte Suprema, en el limitado ámbito cognoscitivo de dichos procesos de ejecución, y en la vía excepcional del

recurso extraordinario federal regulado por el artículo 14 de la Ley N° 48, admitió en numerosas oportunidades la impugnación de la pretensión tributaria ante “*casos anómalos*” donde el vicio que afecta a la pretensión fiscal resultaba manifiesto. Con posterioridad, el Tribunal habilitó el recurso extraordinario ante supuestos donde resultaba: a) *inexistencia o inexigibilidad de deuda*; b) *perjuicio irreparable de imposible o difícil de conjurar mediante la sustanciación del posterior juicio ordinario de repetición*; c) *gravedad institucional*; d) *circunstancias de excepcional gravedad*; e) *frustración de derechos federales con perturbación de servicios públicos*.

Al momento de revisión del presente aporte (2018), y habiendo pasado más de cuatro años, la norma analizada sigue vigente. Sin embargo, ciertas disposiciones administrativas y pronunciamientos jurisprudenciales concretos han venido a flexibilizar su ámbito aplicativo. Dentro de las primeras puede mencionarse la Instrucción de la Procuración del Tesoro de La Nación dirigida a los titulares de los servicios jurídicos a comunicar de manera inmediata cualquier “traba, modificación, sustitución o levantamiento de toda medida cautelar contraria a los intereses del Estado Nacional en el mismo día en que se hubieren notificado...”<sup>6</sup>.

### **3.1 LA CRÍTICA DOCTRINARIA.**

Frente a la norma en examen, gran parte de la doctrina expresó su posición crítica al respecto. Así por ejemplo, con fecha 14 de junio el “Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires emitió su Declaración sobre la Ley N° 26.854 de “Medidas Cautelares” y su incidencia en materia tributaria, documento este sobre el cual destaco a continuación sus puntos principales<sup>7</sup>.

La citada declaración parte de la premisa que los derechos del contribuyente deben analizarse en el marco de una relación jurídica de derecho entre fisco y contribuyente. Así sostiene que “...es el caso resaltar que en las concepciones dogmáticas modernas del Derecho Tributario acordes con el “*Estado de Derecho*” el *contribuyente ha dejado de ser un súbdito o vasallo y que el vínculo que lo liga con la Administración Fiscal debe ser concebido como una relación de derecho y no de poder* (Hans Nawiasky, Albert Hensel, Ramón Valdés Costa y Dino Jarach, entre muchos otros), a partir de la cual se concreta el deber de todos los ciudadanos de participar, según su capacidad contributiva tipificada por la

---

<sup>6</sup> PTN- Resol. 68-E/2017.

<sup>7</sup> Suscriben la declaración el Director del Centro Doctor José Osvaldo Casás (Titular Emérito), el Sub Director Doctor Rodolfo Spisso (Titular Consulto), los vocales Doctor Jorge Damarco (Titular Consulto), y Doctor Agustín Torres (Titular Consulto); y no lo hace el vocal Doctor Horacio Guillermo Corti (Titular Regular), por estar en disidencia con sus términos.

ley como imponible, en el levantamiento de las cargas públicas necesarias para enjugar los gastos de la comunidad política organizada.

Se advierte en tal sentido, que entre el Estado y los contribuyentes debe propiciarse en el campo de las contribuciones patrimoniales públicas, recrear una relación que apunte a la *igualdad jurídica de las partes*, tomando en cuenta la preeminencia del primero de los sujetos que asume en tal rama del Derecho la “triple función de creador de la obligación, acreedor de ella y juez de los conflictos que se presentan” (Ramón Valdés Costa: *Instituciones de Derecho Tributario*, prefacio, p. XI, Depalma, Buenos Aires, 1994).

También dentro de la doctrina latinoamericana el catedrático brasileño Geraldo Ataliba predica que sólo puede sostenerse que se está en presencia de un “*Estado de Derecho*” en la medida en que el régimen jurídico adoptado por el mismo asuma que: a) *el Estado se somete a la justicia*; b) *la justicia aplica una ley preexistente*; c) *la justicia es ejercida por una magistratura imparcial* (obviamente independiente) rodeada de todas las garantías; y d) *el Estado se somete como una “pars” cualquiera, llamada a juicio en iguales condiciones con las otras “pars”* (“Igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria”, Parágrafo I: “Estado de Derecho”, capítulo en la obra colectiva: “*Ensayos Tributarios en Homenaje al 50º Aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*”, ps. 27 y ss., en particular p. 27, Asociación Argentina de Estudios Fiscales – Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, 1994).

Por su parte, *la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos* que consagra el artículo 18 de la Constitución Nacional ha adquirido un realce particular en el *Derecho Internacional de los Derechos Humanos* a partir del reconocimiento del *derecho de la tutela judicial efectiva*, que también se incardina en el constitucionalismo occidental que alumbra al promediar el siglo XX, lo que converge, desde ambos planos, a fortalecer la *garantía jurisdiccional de los derechos y libertades frente a los embates del poder público*, no sólo en materia penal, sino también en el ámbito administrativo y tributario.

Así entonces la *tutela judicial efectiva*, otorga un *plus de fundamentalidad* a una serie de derechos procesales, antes básicamente concebidos como derechos instrumentales de la defensa en juicio y a los que ahora se asigna una función de garantía o protección de los demás derechos, al configurarlos como *derechos subjetivos en sí mismos* y al poder hacerlos valer en la instancia tribunalicia, frente a cualquier intento de cercenarlos particularmente por el Estado, *superando las inmunidades del poder y alcanzando el más pleno control judicial de la Administración* (Eduardo García de Entrerría “*La Lucha contra las Inmunidades del Poder en el Derecho Administrativo —poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos—*”, 2º reimpresión de la 3ª edición, Capítulo II: “La configuración del sistema de enjuiciamiento contencioso de la Administración”, ps. 13 y ss., Editorial Civitas S.A., Madrid, 1995).

Es que, en el estado actual de desenvolvimiento jurídico de las distintas naciones civilizadas, pocos discuten la demandabilidad del Estado y la



posibilidad de impugnación de las leyes y reglamentos inconstitucionales, como de los actos administrativos ilegítimos por pugna con el “bloque de legalidad” o por ser la resultante de desviaciones o abusos de poder.

En sentido concordante no basta para pregonar la vigencia de la tutela judicial efectiva con que se garantice el acceso irrestricto a la justicia; se elimine el tránsito previo de vías administrativas inconducentes; se asegure la inviolabilidad de la defensa de la persona y de los derechos; se facilite la producción de todo tipo de pruebas; se propicie la resolución de las controversias en un plazo razonable; se exija que la decisión de la causa se encuentre debidamente fundada en derecho y se dicte de conformidad a los hechos comprobados; se asegure la efectiva posibilidad de ejecutar el cumplimiento de las sentencias contra el Estado; *si a pesar de dar satisfacción a todos los recaudos precedentes, la presunción de legitimidad y la ejecutoriedad de las leyes y actos administrativos, como el impulso de la gestión pública recaudadora en su conjunto, no habilita la posibilidad de obtener “tutela cautelar” por parte de los contribuyentes o responsables*”.

En particular, dentro de las observaciones sobre la ley 26.854 en lo que hace a las controversias tributarias se ha sostenido que:

- a) *No se advierte la necesidad de que el juez requiera un informe previo de la autoridad pública demandada para que dentro del plazo de 5 días de cuenta del interés público comprometido por la solicitud (art. 4º), con lo cual es probable que se activen desde el Fisco los procedimientos para promover o notificar la iniciación de la ejecución fiscal, lo cual torna totalmente ilusoria la medida cautelar que sedecrete, ya que el juez no podrá interferir sobre un apremio notificado y tramitado ante otro magistrado. Se altera, así, la regla general que disciplina el instituto conforme a la cual tales providencias se dictan *inaudita parte*, si bien tal exigencia se mitiga al facultarse a decretar una *medida interina* con fugaz eficacia al quedar extinguida con la presentación del informe o el vencimiento del plazo fijado para su producción. En estas medidas procesales, por principio, se posterga la bilateralidad hasta que la misma se hace efectiva, conforme se dispone en el artículo 198 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación que ordena decretar las precautorias sin audiencia de la otra parte. Ello no importa anular el derecho de defensa, sino tomar en cuenta dos principios elementales del derecho procesal constitucional, profundizar la confianza en la prudencia judicial para decretar las medidas cautelares, y resguardar el objeto implícito que es actuar antes que los hechos que se quieren evitar se produzcan, ya que el aviso puede convertir en ineficaz la medida.*

En la práctica forense, tal como destaca Alvarez Echague, los jueces requieren el informe aun cuando esta disposición haya sido objeto de numerosas tachas

de inconstitucionalidad que, a la fecha, no han encontrado una resolución definitiva.

- b) *Se elimina la posibilidad de requerir medidas autosatisfactivas* en tanto la cautelar no puede coincidir con el objeto de la demandaprincipal (art. 3º, inc. 4º), en línea con el criterio sentado por el Alto Tribunal cuando en la causa: “*Alberto Roque Bustos y Otros v. Nación Argentina y Otros*” (Fallos: 327:4495), sentencia del 26 de octubre de 2004, en donde se resaltó frente a la restitución de depósito en dólares que: “*No se puede dejar de señalar la irritante desigualdad que ha producido entre los depositantes la desorbitada actuación de los tribunales inferiores, que por medio de medidas cautelares denominadas “autosatisfactivas” descalificadas por la Corte provocaron un notable trastorno económico que incluso puso en riesgo la regularización de los compromisos asumidos por la Nación frente a organismos internacionales de crédito*”. De todos modos, son innumerables los supuestos en materia tributaria que aconsejarían el dictado de medidas cautelares “autosatisfactivas” (vg. baja de una CUIT<sup>8</sup>; cancelación de la inscripción en un registro especial, privación del “Certificado Fiscal para Contratar”, etc.).
- c) *Se torna totalmente irrazonable la limitación de la vigencia temporal de las medidas cautelares a seis meses* y en los procesos de conocimiento que tramitan por el procedimiento sumarísimo y en los juicios de amparo a tres meses (art. 5º), más aún cuando se agudiza la desigualdad procesal al estar establecido en 60 días hábiles el plazo en favor del Estado para contestar las demandas (art. 338 del Código Civil y Comercial de la Nación). Tal situación no se corrige con la posibilidad de prórroga la medida por un plazo determinado no mayor de 6 meses. Todo ello por no tenerse en cuenta la duración promedio de los juicios con hechos controvertidos en que es menester producir prueba, que exceden en su duración largamente dicho lapso temporal. Por otro lado, el *plazo razonable* previsto como estándar por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos es un derecho subjetivo de las personas humanas que pueden exigir que el proceso sea resuelto mientras perdure el interés jurídico, lo que no está relacionado estrictamente, con el deber de pronunciarse en términos perentorios, sino con que el proceso debe transitar con celeridad, pero sin dejar de tomar en cuenta la complejidad de la causa, la actividad de las partes en el juicio y la actuación del órgano jurisdiccional, lo que obliga a ponderar, en el caso de la Argentina, el grado de colapso por

---

<sup>8</sup> Recientemente la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Clad Developer Sa c/ En-AFIP-DGI-Resol 3358/12 S/Amparo Ley 16.986”. 09/05/2013, denegó la vía de amparo para estos supuestos.

acumulación de expedientes, que experimentan la mayoría de sus tribunales.  
(...)

- d) *También se observa como arbitraria la prohibición de dictar medida cautelar alguna que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los bienes o recursos propios del Estado (art. 9°), precepto que transita la misma línea conceptual que las modificaciones introducidas al artículo 195 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación por la Ley N° 25.453, antes citada. Estas regulaciones leídas literalmente producirían la oclusión absoluta a la tutela cautelar en materia tributaria, cuya adopción perturba siempre de algún modo la percepción de la renta pública, aún cuando las obligaciones que se reclamen sean inconstitucionales o ilegítimas.*
- e) *Parece ser exagerada la limitación de la caución juratoria únicamente a los supuestos en que la cautelar la requieran sectores socialmente vulnerables con compromiso de la vida digna, la salud, un derecho de naturaleza alimentaria, o cuando se trate de un derecho de naturaleza ambiental, sin computar en otros casos el alto grado de posibilidad de acogimiento de la pretensión en razón del *bonus fumus iuris* (art. 10). Este artículo se enrola en un doble estándar para el control de razonabilidad de las leyes, y que distingue entre la potencial restricción de derechos de naturaleza económica (*“economic right”*), en especial el derecho de propiedad y la libertad contractual; y aquellas restricciones que afectan derechos de naturaleza no económica (*“noneconomic right”*), donde se encuentran el derecho a la privacidad, la libertad de expresión o la libertad religiosa. De todos modos sin cuestionar el criterio clasificatorio, tal dicotomía no puede conducir a convalidar en materia tributaria lo que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha calificado como *“despojo”*, a partir de un pronunciamiento centenario recaído en la causa: *“Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 115:111)*, sentencia del 16 de diciembre de 1911. Allí se sostuvo, en el considerando 7°, respecto de la potestad tributaria normativa -cosa diferente al ejercicio de la potestad tributaria aplicativa, en donde más a menudo se observa un obrar inconstitucional, ilegítimo o arbitrario-, que: *“El poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que ellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquellos, no serán impuestos sino despojo (Story 5.a ed. comp. por Colley §1955; Gray; Limitations of Taxing Power, nums. 173 y 1479; Fallos: 98:52, considerando 16)”*.*
- f) *Resulta excesiva la acumulación de requisitos para obtener la suspensión de los efectos de un acto estatal, particularmente el de exigir que la ejecución del acto o de la norma ocasione perjuicios*

*graves de imposible reparación ulterior, y que no afecta el interés público* (art. 13, inc. 1º, puntos a y d), cuando el instituto siempre se le brindó andamio requiriendo sólo “*la gravedad del perjuicio*”, por cuanto era totalmente irrelevante asumir que a partir de la presunción de solvencia del Estado, la reparación del daño producido por la actuación pública estaba garantizada, particularmente teniendo en vista la habitual y recurrente consolidación de los pasivos estatales con largos plazos de espera, mecanismo que siempre ha castigado a quienes puedan resultar acreedores del Estado.

- g) *Desbarata los derechos del cautelado asignar efecto suspensivo al recurso de apelación interpuesto contra la resolución que decreta la medida, a pesar de las excepciones tasadas, las que son de difícil configuración en materia tributaria* (art. 13, inc. 3º, segundo párrafo).
- h) *También se estima desproporcionadamente rigurosos los requisitos que reglamentan el otorgamiento de cautelares que importan una determinada conducta o que obliguen a no innovar* (arts. 14 y 15).

La Declaración concluye que “...al enervarse la “*tutela cautelar*”, se produce un *agravio sustantivo* a la “*tutela judicial efectiva*” de amplio reconocimiento en el “*Derecho Internacional de los Derechos Humanos*”, al tiempo que en lo institucional se afecta el “*Estado Constitucional de Derecho*” que impone a los jueces ser guardianes de la supremacía de la Constitución y que instituye el sometimiento de los poderes públicos a la jurisdicción y a la ley. También se cercena la esencia de la *forma republicana de gobierno basada en la separación de poderes*, y en la ejercitación incondicionada del alto magisterio otorgado al Poder Judicial al convertirlo en custodia de los derechos fundamentales consagrados en nuestra Carta Magna. Por lo demás, el dictado de una ley como la que aquí nos ocupa, en un momento particular como el presente, en el que existen sospechas de que el Organismo Recaudador utilizaría sus prerrogativas exorbitantes respondiendo a fines políticos (v. Declaración del Instituto de Derecho Tributario de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires: “*Y siendo enemigo de la causa el duplo — Sobre la función de la Administración Fiscal*” del 2 de agosto de 2012), se exhibe como un intento de instituir una suerte de “*estado de sitio fiscal*” en el que han quedado suspendidas las garantías de los ciudadanos contribuyentes, para convertirlos, en los hechos, en una suerte de súbditos o vasallos obedientes de un poder descontrolado”.

Como bien resalta autorizada doctrina (De Allende – Gianotti – Espeche) la práctica forense ha flexibilizado en casos concretos la letra de la ley.

#### **4. LA TUTELA CAUTELAR EN EL ÁMBITO DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO**

En el marco de las relaciones de derecho internacional tributario la tutela cautelar cobra mayor relevancia al momento de analizar los derechos de los contribuyentes frente al intercambio internacional de información.

La cuestión es compleja si se recuerda que el contribuyente de quien se solicita y brinda la información no es reconocido como un “sujeto” del derecho internacional.

En este marco, es lícito preguntarse si el contribuyente puede oponerse cautelarmente a que se brinde información al Estado requirente allí cuando dicha transmisión vulnerase sus derechos constitucionales.

La respuesta no surge de las Convenciones y Acuerdos internacionales de intercambio de información ni en los Convenios de Doble imposición que prevén dicha medida, por lo que las defensas y la regulación procesal de la relación fisco – contribuyente debe resolverse en el marco de los sistemas domésticos.

Sin embargo, un rápido examen de los sistemas vigentes demuestra que existe una gran disparidad de protección entre los distintos ordenamientos domésticos:

Así, por ejemplo, Uruguay ha dispuesto un procedimiento ad hoc que incluso prevé la intervención judicial previa en caso de disconformidad por parte del contribuyente.<sup>9</sup> Otros ordenamientos solo disponen la “información al contribuyente” comunicando que se ha iniciado un procedimiento en su contra. Consecuentemente, el contribuyente podrá utilizar los remedios locales y, entre ellos, la tutela cautelar frente a un perjuicio inminente para el afectado.

Por último, hay ordenamientos que no prevén siquiera la información previa al contribuyente, como por ejemplo Argentina, por lo que su pretensión debiera canalizarse por medio de una defensa cautelar allí cuando tuviese noticias del proceso de intercambio en el marco de una investigación fiscal. A falta de noticia, la cuestión se traslada a la faz posterior, esto es al control constitucional acerca del uso de la información como medio de prueba legítima o legítima conforme los medios y procedimientos utilizados para su obtención.

Aquí también se manifiesta la tensión entre hacer efectivo y concreto el intercambio de información y el respeto de las normas que receptan el principio de debida defensa del contribuyente.

Como se ha dicho, el problema ciertamente no se refiere solo a como recolectar y transmitir la información, sino también a su legítimo uso como medio probatorio para la determinación de la obligación tributaria y la eventual aplicación de sanciones. La praxis internacional, por su parte, muestra las múltiples controversias entre fisco y contribuyente que han derivado en las controvertidas modalidades de acceso a la información o su ilegítima utilización

---

<sup>9</sup> El Decreto 313/011 recepta los “Derechos de participación” al establecer en su art. 10 una vista al contribuyente por cinco días hábiles, previa al dictado de la resolución disponiendo el envío de la información. En dicho término el contribuyente puede oponerse al intercambio lo que lleva a la intervención judicial.

por parte de las administraciones tributarias (vg. derivaciones del caso “Falciani”). La reciente evolución del derecho internacional tributario mediante el Plan de Acción BEPs (*base erosion and profit shifting*) de la OECD y el G-20 (2013), por su parte, si bien menciona el respeto de los derechos del contribuyente, no parece elevar el grado de tutela a los contribuyentes frente a los mayores instrumentos y recursos puestos en manos de las administraciones tributarias<sup>10</sup>.

A título de conclusión me permito reafirmar con el Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario de la Facultad de la UBA que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno -por más loable que este sea- en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en la Ley fundamental. Más aún -agrego- cuando el declamado “interés público” a menudo esconde solo un interés recaudatorio del gobierno de turno que, en su sistemática urgencia puede vulnerar los derechos constitucionales. Derechos estos que, en palabras de García De Entrería<sup>11</sup>, “son absolutamente resistentes frente a la pretensión de superioridad posicional que la Administración tiene el hábito de invocar”.-

---

<sup>10</sup> Así por ejemplo, los intercambios de información automática, la asistencia a la recaudación por parte de otro Estado, etc.

<sup>11</sup> García De Entrería, *Hacia una nueva justicia administrativa*. Ed. Civitas, 1992.