

LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y LA MEDIDA CAUTELAR DE NO INNOVAR FRENTE A LA DETERMINACION DE LOS TRIBUTOS MUNICIPALES DE DERECHOS DE PUBLICIDAD Y PROPAGANDA.

“El tiempo necesario para obtener la razón no debe convertirse en daño para quien tiene razón”
CHIOVENDA

Dra. Georgina de Loredó Borrás

Dr. Facundo Petrocelli

I. Introducción:

Las medidas cautelares, y específicamente aquellas *de no innovar*, orientadas a que el Municipio se abstenga de emitir títulos de deuda por tributos, accesorios y multas reclamados en sede administrativa e iniciar su ejecución judicial por vía del apremio pone en máxima tensión la garantía constitucional de la tutela judicial efectiva contemplada en nuestro Art. 18 de la Constitución Nacional y tratados internacionales de derechos humanos incorporados a nuestra Ley Fundamental a través del Art. 75 inc. 22.

Ocurre que en el estado actual del hacer recaudatorio, donde el desfinanciamiento del Estado provoca la necesidad de generar más recursos, la tutela cautelar toma especial y decisiva relevancia ante la proliferación de conductas fiscales arbitrarias y abusivas que violan el derecho constitucional de la propiedad, como también la garantía del debido proceso y el principio de seguridad jurídica.

Especialmente el interés de este trabajo surge a raíz de un fenómeno generalizado que se registra en diferentes municipios del país que han delegado y/o tercerizado la fiscalización y recaudación de los derechos de publicidad y propaganda a firmas privadas, las cuales llevan adelante el procedimiento de determinación del tributo municipal contra empresas productoras de bienes y servicios que no se domicilian, ni cuentan con local o establecimiento en las jurisdicciones municipales reclamantes.

Esta particular situación que la doctrina ha tomado nota y llamado *“tercerización de la recaudación”* posibilita que los Municipios, una vez agotada la etapa administrativa, emitan el pertinente certificado de deuda e inicien el apremio por ante el Juzgado competente en razón de su jurisdicción, con la facultad de trabar medidas cautelares contra el patrimonio de las empresas que son ejecutadas, por lo general efectivizando embargos en sus cuentas bancarias.

En este escenario, nos proponemos evaluar el alcance y real vigencia de la tutela cautelar como expresión natural de la tutela judicial efectiva toda vez que la jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires es reacia a admitir medidas cautelares de no innovar en materia de estos tributos municipales, incluso cuando el objeto de la medida se encuentra limitado a impedir la ejecución de los intereses liquidados y multas no firmes, estando suficientemente garantizado dicho monto por un seguro de caución fijado al efecto y habiendo cancelado el capital en cumplimiento del reprochable *solve et repete* como requisito de admisibilidad para acceder a la jurisdicción por intermedio de la demanda y/o recurso contencioso.

Básicamente, el punto en crisis se refleja por una parte, en la potestad y derecho de los municipios asegurarse el cobro inmediato de las tasas que les acuerdan sus ordenanzas y leyes provinciales, y por otro lado, desde la perspectiva del sujeto pasivo, su derecho a lograr un control judicial o jurisdiccional efectivo de las normas y actos administrativos, como asimismo evitar desembolsos o padecer medidas cautelares sobre su propio patrimonio hasta obtener una decisión judicial sobre la cuestión de fondo¹.

Desde el enfoque constitucional y a la luz de la doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuyo precedente más destacado en la materia es la causa de reciente data "*Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp SRL*" (Fallos 333-935) en que el máximo Tribunal ha hecho especial hincapié en la importancia de preservar el **derecho de defensa en juicio**, es que nos proponemos reflexionar en la tutela cautelar como un remedio oportuno contra la ejecución de actos administrativos de carácter tributarios ilegítimos, antifuncionales y/o abusivos, tendiente a garantizar no solo derechos subjetivos individuales, sino la eficacia y seriedad de la función jurisdiccional.

II. Fenómeno de la tercerización de los derechos de publicidad y propaganda.

Como lo ha advertido la doctrina especializada², estos tributos municipales –contemplados desde hace mucho tiempo por ordenanzas municipales y leyes orgánicas de distintas provincias- han cobrado importante auge en los últimos años, principalmente de la mano de empresas particulares que proponen a los municipios la tercerización de este recurso.

¹ RODRIGUEZ SONEIRA DIEGO, "Medidas cautelares de no innovar en materia tributaria", PERIODICO ECONOMICO TRIBUTARIO N°439, 26/3/2011.

² GABILONDO RICARDO, "Habeas data tributario: herramienta legal para frenar abusos recaudatorios", PERIODICO ECONOMICO TRIBUTARIO N°473, 29/8/2011.

De modo que numerosos Municipios de nuestro país en orden a engrosar la recaudación y obtener mayores ingresos en sus alicaídas partidas presupuestarias, han delegado la persecución y cobro de estas tasas municipales a estas organizaciones privadas que se encargan de fiscalizar y gestionar el pago de estos recursos, percibiendo un jugoso porcentaje de lo recaudado por el Municipio, como remuneración por su intervención.

Sin perjuicio de la controversia constitucional que gira en torno a este tributo, como asimismo la cuestionable validez de la delegación municipal de facultades tributarias a privados y las múltiples irregularidades procedimentales que se verifican en perjuicio del derecho de defensa del sujeto reclamado (todo lo cual excede el abordaje del presente trabajo), basta a título ejemplificativo mencionar que las empresas tercerizadas que actúan bajo esta modalidad recurren a idéntico *modus operandi* en la ingeniería de sus reclamos: invocar un censo o relevamiento de elementos publicitarios efectuado en fecha reciente –del cual cursan únicamente los denominados “detalles de medios” al domicilio de la empresa– pero extendiendo la pretensión recaudatoria a los años previos no prescriptos.

“Por ejemplo, la municipalidad X efectúa un censo en mayo del 2011; determina los DPP por ese año (2011), y asimismo aplica esos mismo datos para los años 2010, 2009, 2008, 2007 y 2006. En estos casos las organizaciones privadas no cuentan con el soporte (actas de relevamiento o constancias del censo) de las liquidaciones practicadas por los años previos; sin embargo lo determinan así, y como sus determinaciones gozan de la presunción de legitimidad propia de los actos administrativos, podrán ejecutarlas o exigir el pago previo para habilitar la instancia judicial”³

De tal manera se patentiza la violación de normas constitucionales dado que la actuación de estas entidades privadas **“operan como funcionarios públicos privatizados de la recaudación municipal”**: *“En consecuencia los procedimientos de estas empresas particulares son asimilados a un verdadero procedimiento administrativo, al contar las liquidaciones e intimaciones cursadas con la firma de un funcionario municipal (Secretaria de Hacienda o Director General de Rentas) y ser avaladas posteriormente por un decreto o por una resolución del intendente municipal, que aprueba la liquidación ante su discusión en sede administrativa”⁴.*

³ GABILONDO RICARDO, Ob. cit.

⁴ GABILONDO RICARDO, Ob. cit.

Tal estado de situación genera un verdadero estado de indefensión de las empresas reclamadas que comercializan y/o venden sus productos en dichas Municipalidades, principalmente al estar radicadas en domicilios distantes geográficamente de aquellas y no tener sede de sus negocios en dichas jurisdicciones.

Y dicha indefensión se verifica por las consecuencias patrimoniales gravosas que esta cuestión suscita: arduos y embarazosos obstáculos de índole procesal para litigar en jurisdicción extraña en orden a iniciar los recursos judiciales que importa la necesaria contratación de letrados del foro correspondiente, desembolso económico en la mayoría de los casos por el *solve et repete* y el peligro latente de apremios fiscales y embargos en cuentas bancarias que trastornan la actividad comercial de la empresa.

En consecuencia claramente la determinación efectuada por estas organizaciones privadas -a la que además se le adicionan *multas* y *recargos*, arribando a montos exorbitantes- carece de sustento legal y, por sobre todas las cosas, carece de sustento fáctico; que no obstante, al gozar de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, podrán ejecutarlas a las empresas reclamadas o exigir el pago previo para habilitar la instancia judicial, con los consiguientes e imaginables perjuicios económicos antes apuntados.

III. Acción contenciosa administrativa y tutela cautelar. Solve et repete. Criterio restrictivo de la jurisprudencia en materia de medidas cautelares en tributos municipales. Ejecución de multa e intereses:

Frente a estas pseudo determinaciones de los derechos de publicidad y propaganda por las Municipalidades, que son impulsadas por las empresas tercerizadas, y agotadas las instancias recursivas en sede administrativa, los sujetos afectados deben interponer la acción contenciosa contra los Municipios en orden a cuestionar y obtener la anulación del acto administrativo.

Con relación a esta vía, deberá tenerse en cuenta que la mayoría de los ordenamientos legales exigen, como condición previa para la procedencia de la acción y/o recurso contencioso administrativo el pago del capital de la obligación tributaria determinada en el acto administrativo que se cuestione, sin incluir al efecto los importes que pudieran reclamarse en concepto de intereses, multas o recargos⁵.

⁵ El Art. 19 del Código Contencioso Administrativo de la Pcia. de Buenos Aires establece expresamente: "Pago previo en materia tributaria. 1. Será obligatorio el pago previo a la interposición

En este estado, ingresado el capital del tributo discutido en orden a cumplimentar el reprochable *solve et repete* y, a fin de evitar que la Municipalidad libere un certificado de deuda por la multa y los intereses liquidados, será conveniente intentar el dictado de una medida cautelar de no innovar tendiente a que el Municipio se abstenga de librar un título por dichos conceptos e iniciar la ejecución mientras dure el pleito contencioso.

En general los fueros provinciales exhiben un criterio restrictivo en la apreciación de las medidas, habida cuenta de la presunción de legitimidad y ejecutividad de la que gozan los actos administrativos.

Y a la luz de este predicamento analizan con particular estrictez los requisitos de admisibilidad de la medida, que en términos generales, se pueden subsumir en los tres recaudos generales, que son: 1) VEROSIMILITUD EN EL DERECHO, 2) PELIGRO EN LA DEMORA, 3) CONTRACAUTELA; a los que se podría adicionar como elemento valorativo que la medida peticionada no afecte el interés público municipal y que no exista otra vía más idónea⁶.

Dentro de la corriente jurisprudencial que pregona el criterio restrictivo en materia de concesión de este tipo de medidas, citamos a título ilustrativo, los argumentos esgrimidos por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata⁷:

- La procedencia de toda medida precautoria que tenga por efecto la suspensión de la ejecución de un acto administrativo exige un severo examen en cuanto a la verosimilitud del derecho y la existencia de peligro en la demora, en atención a la presunción de legitimidad y ejecutividad de la que gozan los actos de tal naturaleza.

de la demanda cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero. 2. Antes de correr traslado de la demanda, el Juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión".

⁶ El Art. 22 del Código Contencioso Administrativo de la Pcia. de Buenos Aires dispone: "Podrán disponerse medidas cautelares siempre que: a) Se invocare un derecho verosímil en relación al objeto del proceso; b) Existiere la posibilidad de sufrir un perjuicio inminente o la alteración o el agravamiento de una determinada situación de hecho o de derecho; c) La medida requerida no afectare gravemente el interés público".

⁷ CApel. de Cont. Adm. de Mar del Plata: "GITANES SRL C/Municipalidad de General Madariaga s/Pretensión anulatoria", 18/9/2014; "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/Padula Vicente y otros", 11/10/11.

- El solo peligro de que se dicte una sentencia condenatoria en contra en el juicio de apremio no reviste entidad suficiente como para justificar la existencia del recaudo del peligro en la demora, el cual debe ser irreparable.

- No puede desvirtuarse el carácter sumarísimo del juicio de apremio, ni impedirse al Estado que perciba las sumas que se le adeudan sin mayores dilaciones.

- En el caso de que el sujeto obtenga una declaración favorable a su derecho en el juicio contencioso y una sentencia adversa en el apremio, podrá accionar a través del juicio ordinario posterior para resarcirse de los efectos patrimoniales nocivos de esta última.

IV. Tutela judicial efectiva. Derecho de defensa:

El criterio expuesto por la jurisprudencia precitada desmerece y priva de contenido a la tutela judicial efectiva, como aquella garantía constitucional de acceso a la jurisdicción y el derecho a lograr un control judicial efectivo de los actos estatales, evitando sufrir un cobro forzado y/o compulsivo como asimismo medidas que importen agresiones patrimoniales.

Así se ha dicho: *“Es que la judicatura debe necesariamente reconocer que la presunción de legitimidad de los actos administrativos y la necesidad de garantizar el normal desarrollo de la actividad recaudadora, no se pueden convertir en un obstáculo infranqueable, para el contribuyente que considera ilegítima determinada pretensión o norma jurídica. Si así fuera, no habría límites para la arbitrariedad fiscal y se colocaría a los particulares en situación de extrema desprotección”⁸.*

La inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y los derechos prevista en el Art. 18 de la Constitución nacional ha adquirido un mayor realce a partir del reconocimiento del DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA que contemplan expresamente los tratados internacionales de derechos humanos incorporados a nuestra Ley Fundamental a través del Art. 75 inciso 22, fortaleciendo dicha cláusula la garantía jurisdiccional de los derechos y libertades frente a los embates del poder público, proyectándose esta tutela no solo en materia penal, sino también en el ámbito administrativo y tributario.

En este tópico es ilustrativo citar el Art. 8 de la Convención americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) que expresa en su Inciso 1º: *“Toda persona tiene derecho a ser oído, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por*

⁸ RODRIGUEZ SONEIRA DIEGO, Ob. Cit.

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”.

En tal sentido debemos subrayar que el pleno vigor de la tutela judicial efectiva en materia contenciosa administrativa no se agota en el irrestricto acceso a la jurisdicción, sino en la eficacia y oportunidad del debido control judicial de los actos de la Administración en orden a que la sentencia de mérito no se torne en ilusoria.

Y desde este enfoque el rol de las medidas cautelares tienen una función esencial en la vigencia de la tutela judicial efectiva.

Con justeza el catedrático español Jesús González Pérez⁹ al ocuparse del derecho a la tutela judicial ha entendido que *una de las garantías básicas debe estar orientada a la real efectividad de las sentencias, donde juegan un papel fundamental “las medidas cautelares”.* En este sentido: *“el privilegio de la ejecutoriedad de los actos administrativos, la excesiva duración de los procesos y la naturaleza de los derechos que sirven de fundamento a la pretensión pueden determinar la ineficacia de la sentencia. Cuando ésta se dicte, aunque funcionen perfectamente los mecanismos de la ejecución, no tendrán sentido los pronunciamientos que en ella se contengan. No se habrá hecho justicia. El que haya acudido a los tribunales, no habrá obtenido la satisfacción de sus pretensiones. En una palabra, la tutela jurisdiccional no habrá sido efectiva”.*

La garantía cautelar está destinada, más que a hacer justicia, a dar tiempo a la justicia para que cumpla eficazmente su obra.

En este rumbo nuestro máximo Tribunal ha dicho: *“...el art. 18 de la Constitución Nacional y de las convenciones internacionales de derechos humanos, que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el derecho a la tutela administrativa y judicial efectiva (arts. XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8° y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8° y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 2° inc. 3° aps. a y b, y 14 inc. 1° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos). [...]la garantía mencionada en el considerando anterior, que supone la posibilidad de ocurrir ante los tribunales de justicia a lo que cabe agregar, ante las*

⁹ Cita extraída del artículo intitulado “Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires: declaración sobre la ley 26.854, de medidas cautelares, y su incidencia en materia tributaria”, publicado en PERIODICO ECONOMICO TRIBUTARIO N°519 de fecha 29/7/2013.

autoridades administrativas competentes y obtener de ellos sentencia o decisión útil relativa a los derechos de los particulares o litigantes (Fallos: 310:276 y 937; 311:208) y que requiere, por sobre todas las cosas, **que no se prive a nadie arbitrariamente de la adecuada y oportuna tutela de los derechos que pudieren eventualmente asistirle** sino por medio de un proceso o procedimiento conducido en legal forma y que concluya con el dictado de una sentencia o decisión fundada (Fallos: 310:1819)"... (C.S.J.N., A. 937. XXXVI.; "Astorga Bracht, Sergio y otro c/ COMFER C/ dto. 310/98 s/ amparo ley 16.986"; Sent. del 14 de octubre de 2004, el resaltado me pertenece).

En este contexto, debemos advertir que no se compadece con la tutela judicial efectiva el razonamiento de la jurisprudencia apuntada al señalar que la posibilidad del inicio del apremio fiscal con la eventualidad de traba de medidas cautelares no constituye recaudo suficiente para tener por configurado el requerimiento del *peligro en la demora*. Y que a todo evento, si se condenara en el juicio de apremio y luego se obtuviera una sentencia favorable en el juicio contencioso, el sujeto afectado tendría la posibilidad de reclamar a la Municipalidad la devolución de lo ejecutado en virtud del juicio ordinario posterior.

Con este criterio no solo se desvanece la función cautelar, perdiendo el instituto su razón de ser, sino además que se pone en jaque el principio de seguridad jurídica y de legalidad tributaria.

Ello así atento a las diferencias ontológicas y cualitativas entre un juicio contencioso (de naturaleza ordinaria) y un juicio de apremio fiscal (de naturaleza ejecutiva). En este sentido, el apremio se vertebra sobre un título de deuda expedido unilateralmente por la misma Administración municipal que se tramita en un acotado margen cognitivo y donde el ejecutado tiene recortadas y en extremo limitadas posibilidades de defensa dado el impedimento legal en dichas clases de juicios de cuestionar la causa de la obligación reclamada.

Es decir la causa o sustento que otorga legalidad al título en cuestión, o bien, que legitima el cobro de la acreencia fiscal se discute por la vía ordinaria, esto es el juicio contencioso.

Ello generaría que a través de un apremio fiscal con un título ejecutivo viciado en su causa, la persona ejecutada se viera forzada a efectuar desembolsos dinerarios para paralizar o detener dicha ejecución, o la Municipalidad efectivice embargos en sus cuentas bancarias, cuyos fondos son indispensables para hacer frente al negocio tales como pago de sueldos,

proveedores, impuestos y demás erogaciones necesarias para trabajar y ejercer su actividad, todo lo cual perjudica gravemente el normal desenvolvimiento comercial.

Tal proceder materializaría un verdadero despojo patrimonial en perjuicio de los ciudadanos, privando de real contenido a la garantía de la propiedad, prescripta por el art. 17 de la Constitución Nacional y, sobretudo, un quebrantamiento institucional del Estado de Derecho toda vez que no habría límites para la arbitrariedad fiscal y se colocaría a los particulares en situación de extrema indefensión.

Asimismo no es admisible el argumento ritual de que una vez obtenida sentencia favorable en el juicio contencioso que otorgue la razón al reclamante, habiendo sido ejecutado mediante el apremio fiscal, podrá repetir contra la Municipalidad mediante la promoción de un juicio ordinario posterior.

Ello toda vez que el tiempo de tramitación del juicio contencioso y el posterior de repetición y la acentuada depreciación de nuestro signo monetario provoque probablemente que se pulverice el valor adquisitivo de la suma que finalmente se restituya al contribuyente.

En la misma tesitura, en lo referente a la ponderación del *periculum in mora* SPISSO ha expresado que el perjuicio para quien pide la suspensión de la ley o el acto administrativo **no se debe juzgar desde la perspectiva formal de la reparabilidad del perjuicio**, sino **desde la perspectiva de la incidencia de ese perjuicio sobre la tutela judicial efectiva**. El contenido normal de derecho a la tutela judicial efectiva demanda que la protección judicial opere sobre los derechos e intereses que son objeto del litigio, posibilitando al final de éste el disfrute de esos mismos derechos e intereses, y no que sea sustituido por una indemnización. Lo contrario implicaría reconocer a la Administración ilimitadas facultades expropiatorias sobre cualquier objeto al margen de las exigencias constitucionales del instituto de la expropiación¹⁰.

Dentro del marco del orden y el interés público también es menester señalar que éste se encuentra comprometido cuando el Estado municipal actúa sin observar la manda constitucional en tutela de los derechos individuales; es decir, claramente existe daño al interés público cuando la Municipalidad ejerce sus funciones en forma abusiva y arbitraria, al margen de normas constitucionales que estructuran la gestión y recaudación tributaria.

Y de este modo se ha expresado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa **“Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp SRL”** (Fallos: 333-935)

¹⁰ SPISSO Rodolfo en “Derecho constitucional tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 538

que tiene un valor emblemático en la materia por los conceptos vertidos en el considerando 15º del voto de la mayoría, donde se dejó expresado:

“Que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno –por más loable que éste sea- en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional. Así se ha sostenido y debe ser desechada la idea de que la prosperidad general constituya un fin cuya realización autorice a afectar los derechos individuales o la integralidad del sistema institucional vigente. El desarrollo y el progreso no son incompatibles con la cabal observancia de los arts. 1º y 28º de la Constitución Nacional, sino que, por el contrario, deben integrarse con éstos, de modo tal que la expansión de las fuerzas materiales y el correlativo mejoramiento económico de la comunidad sean posibles sin desmedro de las libertades y con plena sujeción a las formas de gobierno dispuestas por la Ley Fundamental, a cuyas normas y espíritu resultan tan censurables la negación del bienestar de los hombres como pretender edificarlo sobre el desprecio y el quebrantamiento de las instituciones (Fallos: 247-646)”.

Si bien el fallo precitado fue dictado dentro de la esfera de la gestión recaudatoria de los gravámenes nacionales declarando la inconstitucionalidad del Art. 92 de la Ley de Procedimientos Tributarios, los conceptos que emanan del mismo son plenamente aplicables a los tributos locales al remarcar **la importancia de preservar el derecho de defensa en juicio**, hoy plenamente reconocido en el plano internacional de los Derechos Humanos, con la extensión propia de la tutela judicial efectiva.

V. El interés público. Ejecución de multas no firmes. Doctrina de la CSJN:

Otro de los requisitos a la hora de valorar la procedencia de las medidas cautelares es la afectación al interés público.

En este sentido el ingreso recaudatorio por la multa y los intereses no constituyen un recurso tributario normal y habitual del Municipio, por lo que no se encuentra afectada, ni comprometida la normal percepción de los recursos de la Administración.

A todo evento es menester señalar que conforme lo tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación las multas fiscales tienen naturaleza penal y que, a los efectos de ser ejecutada, debe quedar firme y ejecutoriada, es decir, agotar todo su ámbito de revisión.

*“Corresponde dejar sin efecto la sentencia que acogió la excepción de inhabilidad de título en una ejecución fiscal al considerar que la determinación tributaria no estaba firme porque el contribuyente había interpuesto un recurso contencioso administrativo que no había sido resuelto a ese momento, pues ello importa prescindir de las normas -arts.76, 81, 92, 167, 194 y cctes., ley 11.683- que autorizan la emisión de la boleta de deuda fundada en los actos determinativos, una vez agotada la vía administrativa, incluyendo, en su caso, la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación, **sin que la solución expuesta sea aplicable a la multa que se pretende ejecutar, pues respecto de ella el Fisco Nacional debió haber aguardado que recayese sentencia firme.**”¹¹ (La negrita y el subrayado nos pertenecen).*

La Corte Bonaerense ha acuñado idéntica doctrina según la cual **una multa sujeta a revisión judicial no está ejecutoriada** (cf. TSJ in re "Buenos Aires Container Services S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'Buenos Aires Container Services S.A. c. GCBA s/ otros procesos incidentales'", expte. n° 1686/02, resolución del 13/11/2002 y "GCBA c. Club Méditerranée Argentina SRL s/ ejecución fiscal s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", expte. n° 2133/03, resolución del 27/5/2003).

Y con mayor razón cuando la multa tiene naturaleza penal: pretender su pago por vía del apremio sin antes juzgar sobre su legitimidad implica una violación directa del principio de inocencia y la garantía del debido proceso puesto que se ejecuta una multa sin la existencia de sentencia firme emanada de un órgano jurisdiccional que se pronuncie sobre su legalidad.

En la órbita penal, el art. 18 de la Constitución Nacional al establecer que nadie puede ser penado sin un proceso previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, se consagra una verdadera garantía en favor de la libertad individual poniéndola a cubierto de actos de la autoridad que importen un abuso o un arbitrario discrecionalismo del poder público.

Este principio de legalidad debe entenderse armónicamente con aquel que resguarda el **debido proceso legal**, como presupuesto para la aplicación de la pena, el cual encuentra también su expresión constitucional en el Art. 18 al exigir el *“juicio previo”* para que los habitantes de la Nación puedan ser penados.

¹¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación - Fisco Nacional c. Pemihual S.R.L. • 21/10/2003 - Publicado en: JA 2004-II , 398 - Fallos: 326:4240.

Según reiterada e invariable doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹², esta garantía consiste en la observancia de sus formas sustanciales: acusación, defensa, prueba y sentencia dictada por los jueces naturales, esto es, la posibilidad de ocurrir ante algún órgano jurisdiccional en procura de justicia, gozándose de la posibilidad de ser oído y tener la ocasión de hacer valer los medios de defensa en la oportunidad y la forma prevista en las leyes de procedimiento.

El acceso a los órganos jurisdiccionales independientes ha sido consagrado en cuatro de los once **Tratados Internacionales incorporados a la Constitución Nacional**, los cuales tutelan los derechos humanos y otorgan el derecho de acceso a la justicia:

- Declaración de Derechos Humanos de 1948 (en especial sus arts. 8º y 10º).
- Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, art. 18º, sobre acceso a la justicia (Bogotá, 1948).
- Convención Americana de Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica (su art. 8º, inc. 1º, consagra las garantías judiciales; su art. 25 inc. I), otorga la protección judicial y el compromiso que asumen los estados partes.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 1966.

Estos Tratados integran el denominado **bloque constitucional federal** luego de la reforma del año 1994 (Art. 75 inciso 22). Se ubican en el nivel de la Constitución Nacional, junto a ésta constituyen ley suprema de la Nación (art. 31) y tutelan el libre e incondicionado acceso a la justicia, como derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente, imparcial e independiente, ante cualquier acusación formulada en su contra, o para la determinación de sus derechos y sin restricción alguna.

De modo que la jurisprudencia antes citada no puede obviar que la Municipalidad no puede legalmente ejecutar una multa so pena de vulnerar el bloque constitucional federal que tutela el derecho a la jurisdicción y contraría la doctrina judicial de la CSJN al sostener la naturaleza represiva de las infracciones tributarias.

Desde esta perspectiva se impone advertir que no puede haber mayor interés público que el irrestricto respeto de las normas constitucionales, internacionales y legales aplicables al caso. Dicho de otro modo, se satisface plenamente el interés público, cuando la misma Administración municipal se adecua y cumple acabadamente lo dispuesto en el bloque de legalidad que la rige, respetando los derechos que encuentran amparo en nuestra Constitución

¹² CSJN Fallos 129:193, "Lamadrid J.F."; Fallos 199:574, "Di Lorenzo"; Fallos 199:617 "Silveyra".

nacional y en los tratados internacionales adheridos a la misma por intermedio del Art. 75 inc. 22 (C.N.).

VI. Conclusiones:

Conforme fue desarrollado en el presente trabajo, la tutela judicial efectiva como garantía constitucional vigente en nuestro ordenamiento jurídico no solo debe garantizar el acceso a la jurisdicción contra actos tributarios de la Administración, sino habilitar la posibilidad de obtener tutela cautelar cuando se encuentran acreditados todos los requisitos que viabilizan su procedencia.

A la hora de evaluar estos presupuestos (*verosimilitud en el derecho, peligro en la demora, contracautela, afectación del interés público*), el magistrado debe ponderar y examinar equilibrada y razonablemente la concurrencia en el caso de los recaudos exigidos por la normativa apreciados desde la limitada perspectiva de análisis que brinda el instituto cautelar, sin que el carácter restrictivo que afecta a estas medidas cuando se direccionan contra actos administrativos sea una valla infranqueable tal que neutralice la oportuna tutela cautelar.

La tutela cautelar es un instituto garantizador de la persona o de los bienes que hace al ejercicio de la *jurisdictio* por parte del Poder Judicial.

A mayor abundamiento, no puede admitirse la ejecución de sanciones tributarias no firmes atento a que se violenta la presunción de inocencia que goza el administrado por imperativo constitucional y la garantía del debido proceso prevista expresamente en convenciones internacionales incorporadas a nuestra Constitución.

De modo que a la luz de la tutela judicial efectiva debe propiciarse un criterio que preserve el valor de la seguridad jurídica, legalidad tributaria y de igualdad ante la ley en el reclamo de los cuestionados derechos de publicidad y propaganda que los Municipios han delegado a entidades privadas en orden a aumentar la recaudación de dichos recursos.

Ello a fin de evitar que los apremios fiscales en base a un certificado de deuda expedido unilateralmente y los embargos que los municipios puedan trabar contra las cuentas bancarias de las empresas afectadas se convierta en un elemento de coacción y temeridad que frustre el adecuado y oportuno servicio de justicia que pregonan nuestra Constitución Nacional desde su Preámbulo y ha sido consolidado con los Tratados Internacionales adheridos a nuestra Carta Magna.

Como corolario concluimos con las sabias palabras del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA en oportunidad de expedirse sobre la sanción de la Ley 26.854 de medidas cautelares y su incidencia en materia tributaria¹³: *“Como balance general puede señalarse 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 sobre la separación de poderes, y sobre la ejercitación incondicionada del alto magisterio otorgado al Poder Judicial, al convertirlo en custodia de los derechos fundamentales consagrados en nuestra Carta Magna”*.

¹³ Ob. Cit., Publicado en PET N°519 del 29/7/2013.