

APUNTES CRÍTICOS EN TORNO A LA EXIGENCIA DEL *SOLVE ET REPETE* EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA CUBANA*

Critical notes regarding the exigence of *solve et repete* in Cuban tax law

Comentários críticos em torno de exigência de resolver e repete na tributação normativa cubana

Yaneisi Bencomo Fariñas^a
yaneisi861024@gmail.com

Fecha de recepción: 03 de abril de 2019
Fecha de revisión: 03 de junio de 2019
Fecha de aceptación: 11 de julio de 2019

DOI: <https://doi.org/10.25058/1794600X.1047>

Para citar este artículo:

Bencomo, Y. (2019). Apuntes críticos en torno a la exigencia del *solve et repete* en la normativa tributaria cubana. *Revista Misión Jurídica*, 12, (17). 161-182.

RESUMEN

El presente trabajo aborda de manera crítica el tratamiento técnico-jurídico que ha tenido, en la normativa tributaria cubana, uno de los más reconocidos privilegios administrativos en el campo del Derecho Tributario: el *solve et repete* o pago previo. A tales efectos, se analiza la evolución histórica de esta regla procesal en el ordenamiento jurídico fiscal de Cuba, desde la etapa colonial y hasta la actualidad, reflexionándose en torno a sus aciertos e insuficiencias. De forma paralela se exponen argumentos que fundamentan la necesidad de la eliminación de este requerimiento económico en nuestro ordenamiento procedimental tributario, como necesario punto de partida para la creación de un marco jurídico garantista de los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria y, en particular, de los contribuyentes. De tal modo, al adentrarse el presente trabajo en el estudio y análisis del pago previo, se irrumpe necesariamente en temas tan sensibles como la protección jurídica del contribuyente frente a los actos de la Administración Tributaria y, consecuentemente, el necesario control de tales actos sin trabas o impedimentos, mucho menos

* Artículo de reflexión resultado del Proyecto de Investigación Desarrollo (I+D) "La protección efectiva de los derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico: su elaboración, interpretación, y aplicación con enfoque de sistema", del Departamento de Derecho de la Universidad de Pinar del Río "Hermanos Saíz Montes de Oca", Cuba. Además, es resultado de la Tesis de Maestría en opción al Título de Máster en Derecho Constitucional y Administrativo, defendida en la Universidad de La Habana, Cuba.

a. Docente investigadora del Departamento de Derecho, perteneciente a la Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades de la Universidad de Pinar del Río "Hermanos Saíz Montes de Oca", Cuba. Profesora principal de la Disciplina Derecho de la Economía. Máster en Derecho Constitucional y Administrativo por la Universidad de La Habana, Cuba. Especialista Universitaria en Organización y Gestión del Estado por la Universidad de Alicante, España.

de índole económica, que limitan su consecución plena y socavan los cimientos mismos de la justicia tributaria. Como se trata de una investigación de contenido teórico, aunque sin descuidar las necesarias cuestiones prácticas, se emplearon como métodos científicos el jurídico-doctrinal, el histórico-jurídico, el analítico-jurídico y el de comparación jurídica.

PALABRAS CLAVES

Pago previo (*Solve et repete*), Administración Tributaria, contribuyentes, Cuba.

ABSTRACT

The present work deals in a critical way with the technical-juridical treatment that has had, in Cuban tax regulations, one of the most recognized administrative privileges in the field of Tax Law: the *solve et repete* or previous payment. To this end, we analyze the historical evolution of this procedural rule in the Cuban legal tax system, from the colonial era and up to the present, reflecting on its successes and inadequacies. Parallel arguments are presented that substantiate the need for the elimination of this economic requirement in our tax procedural order, as a necessary starting point for the creation of a legal framework guaranteeing the rights of the taxpayers of the legal-tax relationship and, in particular, of taxpayers. In this way, when entering the present work in the study and analysis of the previous payment, it necessarily breaks into sensitive issues such as the legal protection of taxpayers against the acts of the Tax Administration, and consequently, the necessary control of such acts without obstacles or impediments, much less of an economic nature, which limit their full attainment and undermine the very foundations of tax justice. As it is an investigation of theoretical content, but without neglecting the necessary practical issues, scientific methods such as doctrinal-legal, historical-legal, legal-analytical and legal comparisons were used.

KEY WORDS

Previous payment (*Solve et repete*); Tax Administration; taxpayers; Cuba.

RESUMO

Este trabalho aborda criticamente o tratamento técnico jurídico adotado na regulamentação tributária

cubana, um dos privilégios administrativos mais reconhecidos no campo do Direito Tributário: o solvente e repete ou pagamento prévio. Para tanto, é analisada a evolução histórica dessa regra processual no sistema jurídico fiscal de Cuba, desde o estágio colonial até o presente, refletindo sobre seus sucessos e inadequações. Paralelamente, são apresentados argumentos que apoiam a necessidade de eliminar esse requisito econômico em nosso sistema de procedimentos tributários, como um ponto de partida necessário para a criação de uma estrutura legal que garanta os direitos dos contribuintes na relação tributária legal e, em particular, dos contribuintes. Dessa forma, quando este trabalho entra no estudo e na análise do pagamento anterior, necessariamente quebra em questões delicadas, como a proteção legal do contribuinte contra os atos da Administração Tributária e, conseqüentemente, o controle necessário de tais atos sem obstáculos ou impedimentos, muito menos de natureza econômica, que limitam sua plena realização e minam os próprios fundamentos da justiça tributária. Por se tratar de uma investigação de conteúdo teórico, embora sem descuidar das questões práticas necessárias, foram utilizados como métodos científicos o método jurídico doutrinal, o histórico jurídico, o analítico jurídico e o jurídico.

PALAVRAS CHAVES

Pago anteriormente (Resolver e repetir); administração tributária; contribuições; Cuba.

INTRODUCCIÓN

El tema tributario y, en particular, el procedimiento de gestión tributaria, no es para nada pacífico, sino que, por el contrario, resulta controversial en tanto concurren dos elementos sustanciales, el acreedor tributario y el sujeto pasivo, quienes, como consecuencia de la aplicación del hecho generador de la obligación, establecen una relación jurídica de obligación tributaria sustancial y/o formal.

En Cuba, encontramos, de una parte, a la Oficina Nacional de la Administración Tributaria (ONAT) como representante del Estado, ocupando una posición preponderante al fungir como acreedora dentro de la relación obligacional tributaria, investida para tales efectos de potestades conferidas por ley. De otro lado, tenemos al contribuyente, deudor por deuda propia, a quien la ley impone la carga tributaria en tanto es el realizador del hecho imponible,

configurándose así como el verdadero sujeto pasivo, titular de la obligación tributaria principal y de los deberes que tal hecho jurídico comporta¹.

Perceptiblemente, no se encuentran el contribuyente y la Administración Tributaria en un plano de igualdad, pues esta última cuenta con un conjunto de potestades y facultades que le garantizan el cobro final del tributo, mientras que al contribuyente no le resta más que esperar a que la ONAT -en ejercicio de sus facultades y dentro del marco de su competencia- dicte cuantas resoluciones, providencias o requerimientos sean necesarios, para poder entonces instar a ella y reclamar aquellas decisiones que considere injustas, incorrectas o no conformes a Derecho, configurándose así la posibilidad de revisión del acto administrativo/tributario.

En nuestro sistema tributario esta revisión se realiza en primera instancia en vía administrativa, etapa donde es la propia Administración Tributaria, como juez y parte, quien decide sobre la legalidad de sus propios actos al dar respuesta a los Recursos que pueden ser interpuestos, a saber, Recursos de Reforma y Alzada; exigiéndose como requisito indispensable para la presentación de este último, el desembolso, por parte del obligado tributario, de la deuda tributaria a él exigida, para que entonces pueda -aun asistido de razón- ejercer su derecho a la defensa y poder oponerse en el proceso administrativo ante la Administración Tributaria y hasta el Poder Judicial.

Se pone así de manifiesto el *solve et repete*² o pago previo, regla que ha generado múltiples debates en la doctrina y una extensa jurisprudencia; y cuyo análisis crítico, en la normativa tributaria cubana, constituye la médula del presente trabajo. Para el logro de este objetivo, primeramente, se valora el comportamiento de la regulación de la regla *solve et repete* en la normativa tributaria, realizándose una breve reseña histórica de su evolución en Cuba, prestando especial énfasis a las condiciones actuales de su exigencia, toda vez que su reconocimiento vulnera derechos y principios de

trascendental importancia. Por último, se propone el destierro de la referida regla de nuestro Derecho Tributario, puesto que, entre otros motivos, limita el derecho del contribuyente cubano a acceder a los órganos de Administración de Justicia para reclamar el restablecimiento de los derechos que le han sido quebrantados durante el desenvolvimiento de la actividad tributaria, única vía capaz de garantizar eficazmente tal cometido. Finalmente, se incorporan las conclusiones y se enlistan, en los acápites propios de la bibliografía y la legislación, los materiales bibliográficos y normativos consultados a los efectos de este trabajo investigativo.

1. La regla *solve et repete* en el Derecho Tributario cubano. Líneas esenciales de su evolución histórica.

La protección del sujeto pasivo y, en particular, del contribuyente, en el marco de la relación jurídico-tributaria, constituye un presupuesto indispensable si se pretende edificar un sistema tributario justo, garantista y más eficaz en cualquier ordenamiento jurídico. Para su consecución plena, constituye un imperativo eliminar de plano todos aquellos obstáculos que lo impidan, tal y como ocurre con el *solve et repete*, injustificado privilegio administrativo que se erige en verdadero escollo para el contribuyente y que lamentablemente, aún cuando ha motivado un mayoritario rechazo en la doctrina³ -extendido incluso al sector legislativo de varios países que han tenido el acierto de eliminar esta funesta figura de la normativa tributaria al ser reputada inconstitucional⁴;

3. Tan es así que, según VILLEGAS (2001, p. 505), "esta regla dista de ser indiscutidamente aceptada por la doctrina", tomando como ejemplo para aseverar esta idea tres pronunciamientos categóricos y de indudable jerarquía científica contra el *solve et repete* señalados por VALDÉS COSTA: el emitido en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, celebradas en Montevideo en 1957, donde se resolvió que ninguna norma debe establecer el pago previo de las prestaciones reclamadas por la Administración como requisito para el ejercicio de recursos administrativos y de la acción de nulidad. El emitido en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en 1958, al tratarse su número 2 referido al Proceso Contencioso-Tributario, se adoptó como recomendación que debía ser eliminado como requisito de procedencia, tanto para 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 fueran necesarias para los casos de riesgo de incumplimiento del crédito fiscal. El emitido en las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Pamplona, en 1976, en las que se sostuvo en el numeral 16 que la interposición y decisión de recursos o acciones no debe estar condicionada al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce.

4. Los ejemplos que permiten corroborar estas apreciaciones son diversos. En Italia la regla fue derogada por declaración de

1. El pago de los tributos como obligación principal a cumplir por parte de todo sujeto pasivo, así como los deberes formales que está llamado también a efectuar, se encuentran regulados en los Artículos 391 y 393 de la vigente Ley No. 113 Del Sistema Tributario, de fecha 23 de julio de 2012 (publicada en Gaceta Oficial Ordinaria No. 53 de 21 de noviembre de 2012).

2. Locución latina que puede ser traducida como "paga y reclama". (ORTIZ SÁNCHEZ, PÉREZ PINO, 2004, p. 34).

continúa estando aún presente en algunos sistemas tributarios, como es el caso de Cuba.

Así, la máxima *solve et repete*, significa, en su más sencilla formulación que, cuando se impugne un acto administrativo tributario, que involucre la liquidación de un crédito, resulta imprescindible para el contribuyente –u obligado tributario de forma general- la realización previa del pago para poder interponer el correspondiente Recurso.

Ahora bien, enrolarse en el estudio del *solve et repete* trae consigo adentrarse en el escabroso y contradictorio mundo de la revisión de los actos administrativos en materia tributaria. Para una pesquisa de este procedimiento de revisión en Cuba, hay que partir necesariamente de su implementación en España, donde se nutrió, para su conformación, de las exigencias de la Hacienda Pública del siglo XIX.

La obligatoriedad de la vía administrativa previa, el establecimiento de los privilegios de la Administración Tributaria de la ejecutividad del acto tributario, la autotutela ejecutiva, así como el requisito de pago previo o *solve et repete*, constituyen reglas que dibujaron la revisión de los actos administrativos en materia tributaria en Cuba durante la etapa colonial y que se mantuvieron vigentes, sin cambios sustanciales, durante la intervención norteamericana (1899-1902), el período republicano (1902-1958), así como después del triunfo revolucionario en 1959.

Son justamente estos los momentos que se tomarán en consideración en la presente investigación a los efectos de esbozar las líneas esenciales de la evolución histórica del requerimiento del pago previo en el Derecho Tributario cubano.

inconstitucionalidad de la Corte Constitucional el 31 de marzo de 1961, tomando como fundamento los resultados marcadamente injustos y dispares que se generaban entre el contribuyente que se encontraba en condiciones de afrontar inmediata y totalmente el tributo y aquel que no contaba con los medios suficientes para satisfacer la obligación, cercenándole a este último, el acceso a la tutela jurisdiccional amparada por la Constitución. Junto a Italia, España fue otro país en el que el solve et repete sufrió la misma tacha de inconstitucionalidad conforme a la sentencia del Tribunal Supremo en fecha 14 de junio de 1973, reafirmada luego por la interpretación brindada a la Constitución reformada de 1978, especialmente en su Artículo 24. En Uruguay, la Suprema Corte de Justicia mantiene una jurisprudencia firme en el sentido de que el solve et repete es inconstitucional, por sentencia No. 75 del 20 de mayo de 1959. En Ecuador, en el año 1975 entró en vigencia el Código Tributario, y con él, se puso fin a la regla solve et repete, derogatoria que representaba uno de los principales objetivos para la comisión redactora del Código. El solve et repete se ha tachado de inconstitucional también porque se considera que entra en contradicción con lo previsto en la Declaración Universal de Derechos Humanos.

1.1 Los primeros antecedentes de la exigencia del pago previo.

Cuando se intenta trazar la línea evolutiva de alguna cuestión del Derecho Público patrio, particularmente en lo que atañe a nuestro Derecho Administrativo, Tributario y Procesal, nos percatamos de que sus bases históricas iniciales se encuentran en el régimen jurídico-administrativo español.

Como bien debemos recordar, hasta finales del siglo XIX Cuba constituyó una colonia de España con *status* de provincia o territorio de ultramar; dependencia colonial que determinó las características de la organización y funcionamiento de nuestra Administración Pública en el período, así como la imposición de un grupo importante de normas jurídicas que ordenaron la actividad administrativa, y que alcanzaron una larga vigencia dentro del ordenamiento positivo.

La exigencia del *solve et repete* constituye así uno de los lastres que aún se arrastra del régimen jurídico administrativo español, en el que apareció regulado por primera vez en la Ley de Contabilidad del Estado de 20 de febrero de 1850, cuyo Artículo 8 indicaba:

Los procedimientos para la cobranza de créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda serán puramente administrativos, no pudiendo hacerse estos asuntos contenciosos mientras no se realice el pago o la consignación de lo liquidado en las Cajas del Tesoro público. (Mendizábal, 1964: 111)

Es, por lo tanto, en una ley sustantiva y extraprocesal donde significativamente surge esta regla, limitada a las cuestiones tributarias. Posteriormente, la nueva Ley de Contabilidad de 3-25 de junio de 1870, reproduce sustancialmente en su Artículo 9 el antes transcrito.

En el terreno del procedimiento económico-administrativo, la Ley de Bases de 31 de diciembre de 1881, conocida también como Ley Camacho, imponía en la Base 9 inciso a) la necesidad del pago previo o consignación de la cantidad controvertida cuando se pretendía recurrir en Alzada, pero no en la tramitación de la primera instancia. En el mismo sentido la Ley de 24 de junio de 1885 mantuvo en su Artículo 7 este requisito también para el Recurso de Alzada o el de Apelación, según el Artículo 87 del Real Decreto de 24 de junio de 1885.

En Cuba comienza a regir esta regla con la puesta en vigor de nuestra primera Ley de lo Contencioso-Administrativo del 13 de septiembre de 1888, aplicada en la isla por Real Decreto de 23 de noviembre de 1888 y mandada a cumplir en 27 de diciembre del propio año. Conocida históricamente como Ley Santamaría de Paredes, la decimonónica ley española establecía sustantivamente en su Artículo 6 lo siguiente:

No se podrá intentar la vía contencioso-administrativa en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, en los casos en que proceda con arreglo a las leyes, mientras no se realice el pago en las Cajas del Tesoro público. (Ley de lo contencioso Administrativo, 1888)

Pronto llegaría la Ley Azcarate, de 19 de octubre de 1889, modificativa de la Camacho, que desembocaron en un nuevo Reglamento para el año 1890, que adaptaba el procedimiento económico administrativo a la Ley Santamaría de Paredes, impregnándole cierto sentido de uniformidad al cuerpo procesal administrativo⁵.

Este Reglamento, promulgado en fecha 29 de diciembre de 1890, aludía al pago previo en dos de sus preceptos. El Artículo 8 refería:

Transcurrido el término que la Ley señala para utilizar la vía contenciosa sin haber acreditado en autos, con la carta de pago expedida por la correspondiente Tesorería de Hacienda, el ingreso a que se refiere el Artículo 6 de la misma ley, no se admitirá justificación alguna posterior, a no ser la de que aquella no pudo ser presentada por causas independientes de la voluntad del que interpone el recurso, siempre que el pago se haya realizado en las Arcas del Tesoro dentro del plazo señalado por la ley para la interposición del mismo recurso, cesando en otro caso la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa. (Ley Azcarate, 1889)

Por su parte el Artículo 262, al regular el procedimiento en única instancia, establecía que:

(...) con el escrito interponiendo el recurso, además de los documentos que previene el Artículo 35 de la ley, deberá presentarse, en cumplimiento de lo prevenido en el 6, el documento original que

acredite el pago en las Cajas del Tesoro público, cuando el asunto se refiera a la cobranza de contribuciones y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda pública, a no ser que el actor solicite la declaración de pobreza. Cuando el pago se hubiese hecho durante el curso del expediente gubernativo y en él constase el documento que lo justifique, se manifestará por medio de otrosí con indicación exacta de dicho documento. (Ley Azcarate, 1889)

De esta forma quedaba regulado el requerimiento del pago previo en nuestra isla durante el período de dominación española, siendo imposible instar la vía judicial mientras no se hiciera efectivo el pago exigido, con la sola excepción de aquellos recurrentes que, al interponer demanda, solicitaran declaración de pobreza.

Tal y como se ha podido apreciar la regulación del *solve et repete* podemos encontrarla en normas íntimamente relacionadas con el orden interno del proceso administrativo, marcando un hito normativo en este sentido la promulgación y extensión a nuestro país de la Ley Santamaría de Paredes. Esta norma jurídica, como acertadamente apunta (Matilla, 2011:104):

consagraba principios sobre el control jurisdiccional del funcionamiento administrativo que habían tenido su base en el más rancio pensamiento liberal burgués decimonónico (...) en un momento -finales de la década de 1880- donde ya en otros países europeos (Alemania, Francia e Italia principalmente) se estaba dando el proceso de revisión de los fundamentos conceptuales y funcionales sobre los que se asentaba la percepción del régimen jurídico de la Administración Pública, y también su control jurisdiccional (...) Así, esta ley procesal se amparaba en principios clásicos (...) como el del agotamiento previo de la vía administrativa, el llamado dogma revisor del acto administrativo, la exclusión del control de los actos emanados del ejercicio de la potestad discrecional, la exigencia de que se haya vulnerado un derecho subjetivo del particular, y, además, la exigencia del pago previo.

Sin embargo, la Ley de lo Contencioso-Administrativo del 13 de septiembre de 1888, aunada a las demás dictadas durante la etapa de dominación española, no deja de ser relevante al demostrar la tradicional anticipación y especialidad del ramo de Hacienda dentro de la Administración,

5. Sobre este particular consúltese PÉREZ (2011, p. 29).

lo que le ha merecido siempre una consideración especial y diferenciada al legislador.

1.2 La exigencia del *solve et repete* durante la intervención norteamericana (1899-1902) y el período republicano (1902-1958) en Cuba

En diciembre de 1898, tras culminar la última guerra de liberación contra España, se inicia en Cuba lo que se ha dado en llamar en la historiografía patria la “Primera Intervención norteamericana”, que se extendió hasta mayo de 1902.

La ruptura con la metrópoli trajo consigo cambios estructurales, que afectaron sobre todo a la organización de los poderes públicos, siendo necesario reformar las instituciones públicas y conformar un nuevo ordenamiento de Derecho, pues gran parte de la normativa de factura española relacionada con la actividad administrativa mantuvo su vigencia durante este período, aunque con las adecuaciones correspondientes a la nueva realidad socio-política cubana.

Un ejemplo de ello lo constituye la Ley Santamaría de Paredes, cuyo texto fue adaptado a las nuevas condiciones de la seudorepública naciente, manteniéndose casi en su totalidad sus reglas, entre las que figuraban, como ya habíamos apuntado, la exigencia del *solve et repete*.

Sobre este particular se pronunció el entonces Tribunal Supremo de Justicia de Cuba, entendiendo en su momento que *pago* significaba no solo el depósito de la cantidad de dinero adeudado a la Hacienda, sino, además, la transferencia de la propiedad de la suma. Varias sentencias de este órgano así lo aseguran, como por ejemplo aquella que consignaba el texto del Curso de Derecho Fiscal expresado por: (Pérez, 1950:35)

(...) la acepción jurídica de la palabra pago empleada en el Artículo sexto de la ley de lo contencioso-administrativo, que significa en Derecho, solución de la obligación, no deja lugar a duda de que es el ingreso en firme en concepto de extinción de la deuda lo que exige aquel precepto y de que, por ello, no se satisface dicha exigencia con el depósito que se haga de la suma debida, pues el depósito no extingue la deuda y solo constituye una garantía a favor de la Hacienda; sentido que constantemente ha dado la

jurisprudencia a ese precepto, abonada, además, dicha exigencia, por una antigua máxima fiscal que ordena pagar primero y reclamar después, y que no podía ser de otro modo, habida cuenta del notorio interés público a que dicho Artículo Sexto responde, pues proponiéndose este evitar posibles entorpecimientos en la vida económica del Estado, no se alcanzaría el fin propuesto con autorizar el ingreso de la suma adecuada por un concepto que no transfiriese a la Hacienda la propiedad del dinero ingresado ni la autorizara a emplearlo en los servicios y atenciones presupuestarias.

No fue hasta el año 1933 que la concepción del *solve et repete* varió, al modificarse mediante el Decreto No. 3001 de fecha 1 de diciembre de 1933, en el que quedó suprimida la expresión “realice el pago en las Cajas del Tesoro Público” y en su lugar se introdujo la locución “se justifique el depósito en la caja de la oficina correspondiente”, cambiándose así el término *pago* por el de *depósito*.

La modificación realizada no fue solo en el orden terminológico, sino que influyó además en la concepción que hasta ese momento se tenía del *solve et repete*, abandonándose así la postura que defendía la idea de que al cumplirse con este requerimiento se estaba extinguiendo la obligación crediticia que presuntamente poseía el contribuyente respecto a la Administración Tributaria. Sin embargo, el cambio operado no alivió para nada la carga significativa que representaba el ingreso previo de la cantidad adeudada para los sujetos pasivos.

Las normas que se promulgaron en los años siguientes relativas a este punto fueron más bien de orden aclarativo. Así, por ejemplo, se dictó el Decreto-Ley No. 811 de 4 de abril de 1936, que uniformaba la exigencia del *solve et repete* para que en todas las leyes y reglamentos vigentes se exigiera únicamente el ingreso en calidad de depósito, equiparándose la vía administrativa y a la vía judicial. Significativa fue también la Ley de 20 de diciembre de 1939, la que dispuso que, en el caso de la interposición de los Recursos contencioso-administrativos, se ingresaría en firme el 75% de los mismos, y el 25% sobrante sería destinado a una cuenta especial. Esta cuenta especial estaría destinada a las devoluciones, cuando los tribunales de justicia fallaran a favor del contribuyente o sujeto pasivo, con carácter retroactivo.

1.3 La ordenación del *solve et repete* a partir de 1959

Con el triunfo de la Revolución cubana en enero de 1959 se produjeron grandes y significativos cambios en lo político y jurídico, en consonancia con las transformaciones que en el orden social llevaba a cabo el Gobierno Revolucionario.

Los primeros cambios en materia fiscal vinieron de la mano de la Ley No. 447 de 14 de julio 1959, *Ley de Reforma Tributaria*⁶, que contenía en su Título V la regulación expresa del contencioso-tributario, que a su vez se dividía en seis Capítulos y cincuenta y tres Artículos. En este orden establecía esta norma jurídica que la vía administrativa sería resuelta por la Comisión Administrativa Tributaria, que conocería de los Recursos de Apelación, Reforma y de Queja, además de otras facultades que venían expresamente determinadas en los Artículos 203 y 204 del propio texto. El Artículo 245 establecía que:

Las resoluciones definitivas dictadas en Recurso de Reforma causarán estado y contra las mismas solo procederá el Recurso Contencioso-Administrativo, interpuesto dentro del término de 30 días previo el ingreso en firme de la cantidad adeudada más los recargos y las costas en su caso. (Ley 447 de Reforma Tributaria, 1959)

Se continuaba de este modo con la exigencia del *solve et repete*, arraigado ya desde hacía tiempo en la legislación fiscal y administrativa cubana.

En fecha 5 de enero de 1962 esta ley fue sustituida por la No. 998, *Ley Fiscal*, que fue dictada con carácter transitorio y que mantuvo con carácter estable las pautas establecidas por la norma *supra* apuntada en torno al requerimiento del pago previo.

Ya en el año 1967 se dicta la Ley No. 1213, en la que de forma análoga a la anterior fueron regulados los recursos administrativos en la esfera tributaria, manteniendo la exigencia del pago previo en la propia vía administrativa⁷.

6. Publicada en "Introducción explicativa de la Ley", en *Folleto de Divulgación Legislativa de las Leyes del Gobierno Provisional de la Revolución*.

7. Estos Recursos aparecen regulados de la siguiente manera: Dentro del término de 15 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la determinación del adeudo, los contribuyentes podrán establecer Recurso de Reforma al que acompañarán las pruebas que estimen oportunas

Para el año 1974 se promulgó la Ley No. 1261, *Ley de Procedimiento Civil y Administrativo*, que vino a sustituir definitivamente las vetustas legislaciones procesales del período colonial, tanto la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1885 como la *Santamaría de Paredes*. Esta ley rigió hasta el 19 de agosto de 1977, fecha en la que se aprueba la vigente Ley de Procedimiento Civil, Administrativo, Laboral y Económico (LPCALE).

Ahora bien, a finales de 1989 y principios de 1990, se generó para la economía cubana una situación que, en palabras de (Valdés, 2002:31), podemos ilustrar con dos características: "crisis y cambio". En correspondencia con este escenario se debía realizar una reestructuración fundamental del modelo económico, no en forma coyuntural sino estructural, lo que implicó producir cambios importantes en los mecanismos con que funcionaba su diseño -especialmente en la esfera tributaria- pero evitando enajenar su esencia socialista.

Es en este contexto donde se realiza, en el año 1992, una reforma constitucional con el fin de adaptar nuestra Carta Magna a las nuevas relaciones políticas, sociales y económicas que se vislumbraban. A pesar de la grave crisis económica que atravesaba el país, en ese momento tampoco se valoró por el Estado cubano la importancia de otorgarle rango constitucional a la obligación de tributar que, hasta ese momento, había operado limitadamente y sin el debido fundamento constitucional.

Es así que, con el objetivo de sanear las finanzas del país y lograr la recuperación económica del mismo, el tema tributario fue reevaluado, y el día 4 de agosto de 1994, la Asamblea Nacional del Poder Popular (Parlamento) de la República de Cuba aprobó la Ley No. 73 *Del Sistema Tributario*, antecedente directo de la vigente Ley No. 113.

Esta ley sustantiva no reguló en su cuerpo nada sobre la exigencia del pago previo, particular este que fue nuevamente recogido en el orden

ante el Departamento del Banco Nacional de Cuba que hubiere practicado dicha determinación, el cual procederá a resolverlo». «Contra la resolución que desestime el Recurso de Reforma procederá Recurso de Alzada dentro de igual término que el señalado por el Artículo anterior, para ante la Oficina Central del Banco Nacional de Cuba, previo el ingreso en firme de la cantidad reclamada. Lo resuelto en la instancia a que se refiere el párrafo anterior, no podrá ser objeto de recurso alguno en lo administrativo ni en lo judicial. Artículos 24 y 25 de la Ley No. 1213/1967.

procedimental, esta vez en fecha 10 de enero de 1997, con la promulgación del Decreto-Ley No.169 *De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios*, quedando derogada así la Ley No. 1213 de 1967.

Regulada en el Capítulo X, bajo la denominación *De los Recursos*, aparece establecida en este Decreto-Ley la vía administrativa previa y, con ella, la exigencia del *solve et repete*. A partir del Artículo 157 y hasta el 169 (ambos inclusive) se conforma esta vía a partir de dos Recursos fundamentales: Reforma y Alzada, debiendo satisfacerse previamente las exigencias del primero para poder entonces interponer el segundo.

De tal modo, y a tono con la tradición que en materia procedimental se tenía, el Decreto-Ley No. 169 mantuvo el requerimiento del *solve et repete*. El Artículo 165 así lo exige: *El Recurso de Alzada procederá contra toda resolución desestimando en todo o en parte el Recurso de Reforma, previo ingreso de la cantidad reclamada en calidad de depósito o cumplimentando la garantía exigida, configurándose como un requisito para poder interponer Recurso de Alzada ante la autoridad competente de la Administración Tributaria inmediata superior de aquella que resolvió el Recurso de Reforma*⁸.

De su regulación se desprende una de sus principales características, a saber, la negación de su doble pedido, toda vez que solo es requerido para la interposición del Recurso de Alzada⁹; resultando ser una especie de simbiosis de las teorías administrativista y procesalista¹⁰,

8. Sin embargo, y pese a resultar contraria a la propia previsión legal de este Decreto-Ley, el Ministro de Finanzas y Precios podía, de forma excepcional y casuística, autorizar la admisión del Recurso de Alzada sin el cumplimiento de esta formalidad, actuación esta que pudiera ser concebida como el antecedente de la excepcionalidad al *solve et repete* actualmente prevista en el Decreto No. 308/12.

9. No es necesario su cumplimiento para la interposición del Recurso de Reforma, según lo establecido en el Artículo 158 del Decreto-Ley No. 169/97.

10. Varias tesis intentan explicar la naturaleza jurídica del *solve et repete*, las que pueden ser agrupadas en tres grandes grupos: la administrativista, la procesalista y la autonomista. La tesis administrativista fundamenta el *solve et repete* en la presunción de legitimidad y ejecutividad del acto administrativo tributario, más específicamente en la facultad ejecutoria del acto en cuestión, debido a la vertiginosa necesidad del fisco de recaudar los tributos. La tesis procesalista, a su vez, está dividida entre la observancia del principio como una cuestión prejudicial obligatoria para el nacimiento de la relación procesal, y en una excepción procesal, que no constituye presupuesto de la acción procesal, sino una condición para que el juez pueda conocer

al fundamentarse en la ejecutoriedad del acto administrativo objeto de litis, así como en la necesaria condición de pago para que sea conocido en proceso contencioso.

Siguiendo lo normado en el Artículo 165 del referido Decreto-Ley No. 169, la cantidad abonada se aportaría en calidad de depósito, aunque en el propio Artículo ni en ningún otro precepto de esta norma se hace otra referencia al citado depósito, ni a cuáles serán las garantías, de constituirse, para el obligado tributario y para la Administración, del cumplimiento o eficacia del depósito, lo que indudablemente afecta la seguridad de la obligación.

De conformidad con lo dispuesto en este Decreto-Ley, se dictó entonces por el Ministerio de Finanzas y Precios en el año 1998 la Resolución No. 8 a fin de precisar los procedimientos de cada una de las actuaciones de la Administración Tributaria, así como definir los funcionarios competentes para conocer y resolver los antes mencionados Recursos. Nuevamente es consagrado el *solve et repete*, ahora en el Resuelto Noveno, estableciéndose asimismo que "la Administración Tributaria debería declarar inadmisibles el Recurso de Alzada cuando no se haya cumplido con este requerimiento"¹¹, no siendo posible interponer en su contra -es decir contra la resolución que declara la inadmisibilidad- "recurso alguno en la vía administrativa ni proceso en la vía judicial"¹². De tal forma se instituye nuevamente el pago previo como un obstáculo que impide o disuade irrazonablemente el acceso a la justicia.

Tanto la Ley No. 73/94 como el Decreto-Ley No. 169/97 se mantuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2012, siendo derogadas ambas normas jurídicas por la Ley No. 113/12 *Del Sistema Tributario* y el Decreto No. 308/12, contenido del *Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios*. Ambos entraron en vigor a partir del 1ro de enero de 2013, y cuyo análisis será realizado a continuación.

2. La regla *solve et repete* en la vigente Ley Tributaria y su Reglamento.

el fondo del asunto. La tesis autonomista reconoce al *solve et repete* como un elemento propio del Derecho Tributario, con fundamentos políticos, económicos y culturales.

11. Resuelto Decimocuarto de la Resolución No. 8/98.

12. Resuelto Decimoquinto de la Resolución No. 8/98.

La promulgación de la Ley del Sistema Tributario en Cuba y de su Reglamento, obedece a un contexto histórico un tanto diferente a aquel que motivó que se realizara en el año 1994 la reforma fiscal. En esta ocasión la Ley No. 113 no fue aprobada *a posteriori* de una reforma constitucional, sino que nace en medio de una vorágine legislativa -que a la larga deberá culminar con una nueva Carta Magna- encauzada a respaldar jurídicamente los cambios que tenían lugar en el país de frente a la actualización del modelo económico cubano¹³.

Es así que, como parte de la nueva política tributaria orientada a incrementar la eficiencia económica y los ingresos al presupuesto del Estado, fue redactado por el Ministerio de Finanzas y Precios y la ONAT el Anteproyecto de ley, siendo posteriormente debatido y aprobado en el IX Período Ordinario de Sesiones de la Asamblea Nacional del Poder Popular convocada el 23 de julio de 2012; y finalmente el 21 de noviembre del propio año, la nueva ley y su Reglamento, fueron publicados en la Gaceta Oficial de la República de Cuba, para entrar en vigor el 1ro de enero de 2013.

Si bien podemos señalar que estas normas jurídicas atemperaron sus preceptos a las circunstancias actuales y poseen una mejor técnica jurídica, no fueron capaces de superar completamente las deficiencias de sus antecesoras. Nuevamente, y llevando de la mano instituciones y reglas que constituyen fruto de la huella que el Derecho hispánico dejó en nuestra legislación, la revisión judicial de los actos administrativos en materia tributaria estuvo matizada por la exigencia de ciertas condiciones: el agotamiento previo de la vía administrativa y la exigencia del *solve et repete*, reconocido ahora incluso en una norma de mayor jerarquía.

13. Es durante este momento que el Partido Comunista de Cuba, con el objetivo de actualizar el modelo económico cubano y garantizar la irreversibilidad del Socialismo, el desarrollo económico del país y la elevación del nivel de vida de la población, emitió un documento denominado Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, aprobado en el VI Congreso del Partido el 18 de abril de 2011 y en el Séptimo Período Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular el 1ro de agosto de 2011. A partir de dichos Lineamientos, y amparadas en las correspondientes disposiciones jurídicas, se han adoptado medidas, como el fomento del trabajo por cuenta propia, la creación de cooperativas no agropecuarias y la promulgación de una nueva Ley Tributaria.

La exigencia del procedimiento de impugnación previo a la habilitación de la instancia judicial, de conjunto a la regla *solve et repete*, encuentran su respaldo legal en el Título Segundo del Libro Sexto de la Ley No. 113/12, así como en el Capítulo XI de su Reglamento; y se conforma de los mismos recursos administrativos que se había señalado *a priori*: Reforma y Alzada¹⁴.

Siguiendo la tradición fiscal heredada, el requerimiento del pago previo en estas normas jurídicas resulta exigible durante la vía administrativa solo al momento de interponer el Recurso de Alzada¹⁵, quedando así consignado sustantivamente en el Artículo 467 de la nueva Ley Tributaria y en el Artículo 193 de su Reglamento.

Esta regulación, similar a la contenida en la norma procedimental que le antecedió, presenta las mismas carencias legislativas en cuanto al citado depósito y a las garantías -de constituirse- para el obligado tributario y para la Administración, del cumplimiento o eficacia del depósito, no tratándose de un depósito judicial al tratarse de un procedimiento eminentemente administrativo.

Con arreglo a lo dispuesto en la Ley No. 113/12 y el Decreto No. 308/12, el Recurso de Alzada procede contra toda resolución desestimando en todo o en parte el Recurso de Reforma¹⁶, de ahí que los actos administrativos/tributarios reclamables en Alzada sean los mismos que motivaron la interposición del Recurso de Reforma, a saber, las resoluciones que practiquen la determinación administrativa de

14. Aunque en este orden vale la pena destacar también el Procedimiento Excepcional de Revisión que regula la Ley No. 113/12 y su Reglamento en los Artículos 474-479 y 202-203 respectivamente; y en virtud del cual, cuando aparezcan nuevas pruebas o hechos que demuestren la injusticia notoria de la decisión adoptada por la Administración Tributaria mediante resolución firme que resuelva el Recurso de Alzada, sin que se haya establecido proceso contencioso administrativo, el interesado o su representante legal, pueden presentar Procedimiento de Revisión ante el Ministro de Finanzas y Precios o el Jefe de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, dentro del término de ciento ochenta (180) días naturales posteriores a la fecha de notificación de la Resolución que resuelve el mencionado Recurso de Alzada.

15. Para interponer Recurso de Reforma no se exige el *solve et repete*, y así lo ha dejado consignado los Artículos 465 de la Ley No. 113/12 y 184 del Decreto No. 308/12: El Recurso de Reforma es interpuesto por el interesado o su representante legal, ante la autoridad que dictó la resolución, providencia u otro acto administrativo objeto de impugnación, según corresponda, dentro del término de quince (15) días hábiles contado a partir del día siguiente al de la notificación de esta, sin necesidad de ingreso previo de la cantidad reclamada.

16. Artículos 467 de la Ley No. 113/12 y 193 del Decreto No. 308/12.

la deuda tributaria; aquellas que denieguen total o parcialmente la devolución o compensación de las cantidades ingresadas indebidamente o en exceso de lo debido; las providencias dictadas por la autoridad correspondiente de la Administración Tributaria que dispongan cambio de domicilio fiscal, el inicio de la vía de apremio, el embargo, la ampliación del embargo, o denegando el desembargo total o parcial; las sanciones impuestas por la comisión de infracciones tributarias; las resoluciones en las que se declara responsable a una persona distinta del contribuyente, retentor o perceptor; y la valuación de cualquier bien realizado por los peritos designados por la Administración Tributaria¹⁷.

De ellas, solo las resoluciones que practiquen la determinación administrativa de la deuda tributaria así como las que impongan una sanción por haberse cometido una infracción tributaria, serán las que requieran del pago previo como requisito para que se continúe su tramitación en vía administrativa y no se agote la posibilidad del contribuyente afectado a recurrir solo en Reforma, que en definitiva, quien resuelve es la propia autoridad que dictó la resolución, providencia u otro acto administrativo objeto de impugnación.

Ahora bien, el contribuyente interesado en interponer Recurso de Alzada, o su representante legal, contará con solo quince (15) días hábiles -luego de notificada la resolución o disposición administrativa que resolvió el Recurso de Reforma- para interponer Recurso de Alzada -y por ende para cumplir con la exigencia del *solve et repete* ante la autoridad competente de la Administración Tributaria inmediata superior de la que resolvió el Recurso que le precedió¹⁸.

De presentarse este Recurso fuera del término previsto será declarado inadmisibile, corriendo igual suerte si en el momento de su interposición no se hubiese cumplido con la exigencia que contempla el *solve et repete*: pagar previamente la cantidad reclamada al momento de su interposición, o en su defecto, cumplimentar la garantía exigida¹⁹. Con esta declaración de inadmisibilidad quedan cerradas las puertas para poder interponer demanda administrativa en la vía judicial y así poder reclamar los actos administrativos/

tributarios en proceso contencioso-administrativo, derecho este que puede ser ejercitado por el contribuyente solo cuando se haya agotado la vía administrativa previa con la resolución que resuelve el Recurso de Alzada²⁰.

Por su parte, la Administración dispone de sesenta (60) días hábiles, contados a partir de la fecha de su recepción, para resolver este Recurso, el que puede ser extendido incluso hasta noventa (90) días hábiles, por causa fundada -aunque la propia norma no reconoce o esclarece cuáles son esas causales que pudieran justificar un mayor retraso en la solución del Recurso- y comunicada al recurrente²¹. Ciertamente este privilegio reconocido a la Administración de revisar sus actos en un tiempo prudencialmente mayor al concedido al contribuyente, que además es generalmente prorrogable cuando a la Administración le sea imposible o difícil su actuación, atenta contra la agilidad y la eficiencia que se le exige hoy a la justicia administrativa.

Además de la marcada desproporción en los términos con los que cuenta el contribuyente y la Administración Tributaria, la insuficiencia de este proceder se hace visible además en el hecho de que la respuesta de la Administración en Alzada pudiera estar viciada por la relación jerárquica que existe entre el que dicta la medida y el órgano de reclamación; cuestión esta que desnaturaliza un tanto el quehacer de la justicia administrativa, olvidando la función de garantía que deben cumplir los recursos administrativos respecto a los derechos e intereses de los particulares²².

20. Artículos 470 de la Ley No. 113/12 y 197 del Decreto No. 308/12. Es precisamente sobre la base del principio de autotutela de la Administración Pública que se accede al proceso contencioso-administrativo una vez que se ha satisfecho la vía administrativa. La autotutela administrativa supone, la atribución a los entes públicos de la potestad de dirimir los litigios en que son partes, y, por tanto, de hacerse justicia a sí mismos, por lo que no se recibe al contencioso hasta tanto no se hayan satisfecho las exigencias del procedimiento en sede administrativa, por la oportunidad que se le concede de evitar el conflicto reconsiderando el acto o postura inicial.

21. Artículos 465 (al que se remite en virtud del Artículo 469) de la Ley No. 113/12 y 195 del Decreto No. 308/12.

22. Al conceptualizar los recursos administrativos, el reconocido jurista mexicano FIX ZAMUDIO (2007, p. 208) refirió que: son los instrumentos que se han establecido con el objeto de resolver los conflictos entre la Administración y los particulares, en el interior de los procedimientos administrativos, con el doble propósito de que las autoridades puedan depurar y corregir sus actividades y omisiones y los afectados estén en posibilidad de impugnar los actos y las omisiones que los afecten en sus derechos e intereses legítimos. Sobre su eficacia real se pronunció ROYO (1949, pp. 117-118),

17. Artículo 183 del Decreto No. 308/12.

18. Artículos 468 de la Ley No. 113/12 y 195 del Decreto No. 308/12.

19. Artículo 471 de la Ley No. 113/12.

La revisión judicial de los actos administrativos en materia tributaria se erige así en un tema que cobra cada día mayor importancia debido a la enorme proyección social que ha adquirido la Administración Pública moderna. Las actividades administrativas son complejas y en grado cada vez más progresivas y no hay actividad del individuo que escape a su intervención, siendo una tendencia universal en los últimos años el fortalecimiento de su poder y el otorgamiento a esta, de atribuciones cada vez más amplias, con el objeto de posibilitarle el cumplimiento más eficaz de los objetivos que la compleja sociedad de nuestros días impone. Ante tal escenario resulta imperioso, como justa contrapartida para el mantenimiento de la democracia, la potenciación de los mecanismos con que han de contar los gobernados para la defensa de sus intereses, entre ellos, la posibilidad de acudir a los órganos judiciales para enjuiciar la actividad del poder administrador.

En este orden de cosas no es aventurado plantear que, tal y como asevera Matilla,

de todos los mecanismos procesales existentes en el orden jurídico cubano actual, es el proceso administrativo el que más atrasado se encuentra en términos de desarrollo científico y desenvolvimiento práctico; el que con mayor premura urge reformar para adecuarlo a las nuevas exigencias de los tiempos que corren, liberándolo de viejos dogmas, de anacrónicos prejuicios y de injustificados temores, que lo han tenido confinado a vagar como un fantasma desvalido y disminuido por el espectro jurídico nacional que se ha configurado desde el tercer cuarto del siglo XX hasta la actualidad (2012: 60).

Recordemos que la revisión judicial de los actos de la Administración Tributaria en Cuba es el resultado de la conjugación de reglas o demandas de la Hacienda Pública en el siglo XIX, que tuvieron especial trascendencia en la protección del crédito tributario en el orden procesal; entre las que sobresalen la satisfacción de la vía administrativa previa y el *solve et repete*.

manifestando en tal sentido que: queda disminuida por el hecho de que la Administración es juez y parte al mismo tiempo (...) El freno más eficaz, la garantía más valiosa será siempre el recurso jurisdiccional. Sólo él ofrece una solución, hoy día la más perfecta, al problema fundamental de la legalidad de la Administración (...)

La exigencia de la satisfacción de la vía administrativa previa como requerimiento para que tenga lugar la revisión judicial de los actos de la Administración Tributaria está presente en la norma cubana de trámites (LPCALE), cuando se establece que *el proceso contencioso-administrativo procede contra las resoluciones que no sean susceptibles de ulterior recurso en la vía administrativa, ya sean definitivas o de trámite, siempre que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, de forma tal que sea imposible continuar con el mismo*²³. Así lo ratificó el Dictamen No. 61 de 30 de abril de 1978, del Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular, según el cual:

Los principios fundamentales que informan el régimen administrativo impiden la admisión de pretensiones ante los tribunales frente a la Administración Pública, sin la existencia de una manifestación de voluntad de la Administración en relación a la cual la pretensión se fundamenta. De este modo el acto administrativo, entendiendo la expresión en sentido amplio, deviene presupuesto objetivo del proceso administrativo porque en efecto, para que sea admisible pretensión ante la jurisdicción administrativa es necesaria la existencia previa del acto administrativo y que la pretensión se deduzca precisamente en relación a un acto administrativo, bien para pedir la declaración de no ser conforme a derecho, y en su caso su anulación, bien para solicitar además, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el restablecimiento de las mismas. (Consejo de Gobierno del tribunal Supremo, dictamen No 61 de 30 de Abril de 1978)

Y es que el requisito del agotamiento previo de la vía administrativa constituye en sí mismo un elemento que retarda el acceso a la vía judicial, pues primero el contribuyente (presunto agraviado) necesariamente ha de agotar los recursos administrativos determinados por ley, ante la misma Administración presunta agravante

23. Artículo 670 de la LPCALE. *La revisión judicial de los actos de la Administración Tributaria en Cuba es posible así a partir de lo establecido en esta norma jurídica en su Segunda Parte, denominada Del Procedimiento Administrativo, no apareciendo en el texto de la Ley el término contencioso, mucho menos revisión judicial, sino, proceso administrativo, a diferencia de la Ley No. 1261/74 que lo denominaba Recurso contencioso-administrativo. De manera general, el texto es muy parecido a la Ley Santamaría de Paredes que rigió casi por cien años en el territorio nacional y a la Ley No. 1261/74, de las que ya se han hecho los comentarios oportunos.*

-dilatándose muchas veces este proceso- para poder *a posteriori* instar ante los Tribunales²⁴.

De esta forma, y a tenor de lo dispuesto en las normas jurídicas analizadas *supra*, la revisión de los actos administrativos en materia tributaria en Cuba se realiza en primera instancia en vía administrativa, etapa donde es la propia Administración la que decide sobre la legalidad de sus actos, provocando un diseño incongruente al ser el propio órgano juez y parte en la decisión del conflicto, hecho este que se recrudece con la exigencia del *solve et repete*.

Además, aun cuando la imposición del pago previo afecta directamente al sujeto pasivo en la vía administrativa, el proceso ya llega a la vía judicial con el cobro de la deuda tributaria, por lo que resulta gravoso para el afectado el pago de la deuda, la interposición de los recursos administrativos, más la interposición de la demanda, momento que exige la representación letrada mediante contrato y pago.

Y es que si bien no podemos ni debemos negar el importante papel de los tributos como parte de las finanzas públicas, al constituir la principal fuente de ingreso al presupuesto estatal, así como un importante instrumento de la política económica adoptada por el Estado; la regulación del proceso de captación de estos recursos y la solución de conflictos que se puedan generar en este orden, no pueden en medida alguna entorpecer u obstaculizar el derecho que toda persona tiene a hacer valer sus derechos y resolver sus disputas a través de la función jurisdiccional. Y es que, además, la tutela judicial efectiva²⁵

24. Las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva se han hecho cada día social, legislativa, doctrinaria y jurisprudencialmente más intensas, siendo cada vez más intolerable el mantenimiento del carácter obligatorio de las vías administrativas previas, las cuales, en la práctica, suelen ser ineficaces y, por tanto, una carga excesiva. La eliminación de la obligatoriedad de esta vía o su transformación mediante una reforma sustancial al régimen recursivo, propugnándose el carácter facultativo de los recursos administrativos, han sido ideas defendidas con ahínco en los últimos tiempos por importantes exponentes de la doctrina. Entre las voces que se han alzado en oposición al mantenimiento de esta vía con carácter obligatorio se encuentra GARCÍA DE ENTERRÍA (1988, p. 335); RIVERO (1992), pp. 381 y ss); PRADO (2000, p. 103); CASSAGNE (1999, pp. 525 y ss).

25. Es precisamente el contenido de este derecho el que le ha conferido su innegable importancia, siendo ampliamente protegido -aunque en algunos casos con formulaciones diferentes- tanto en el derecho europeo y americano, como en tratados internacionales. Sin embargo, al tratarse de un derecho inherente a la persona humana, sostiene GONZÁLEZ PÉREZ, que "le viene impuesto a todo Estado por principios superiores que el derecho

debe prevalecer sobre cualquier privilegio o prerrogativa de la Administración, toda vez que estamos ante un derecho fundamentalísimo que actúa como plataforma o instrumento para la protección de otros derechos, abrazando bajo su manto varias manifestaciones que emergen para establecer un eficaz sistema de control jurisdiccional.

Ciertamente la esperanza de hacer fenecer el requerimiento del pago previo en nuestra historia tributaria vendría de la mano con la promulgación de la vigente Ley Tributaria, surgida en un momento histórico en el que nos encontrábamos inmersos en un conjunto de transformaciones en el orden económico, dentro de las que sobresalía el fortalecimiento del sistema impositivo cubano; donde cada vez son más los sujetos tributarios a proteger. Empero, junto a la esperanza llegó la decepción, cuando lamentablemente la reciente Ley Tributaria dejó pasar la oportunidad de -a tono con la práctica y la doctrina comparada- desterrar de una vez y por todas al *solve et repete*, hecho este que motiva continuar tratando este tema ante las consecuencias que su exigencia genera.

De tal modo nos urge la revisión de la exigencia obligatoria de la vía administrativa previa en materia tributaria, tanto de su necesidad como también de su contenido -especialmente el requerimiento del *solve et repete*-, pues no creemos que su existencia misma sea lo que transforme en ilusorio el derecho a la tutela judicial efectiva. Las faltas identificadas no son atribuibles a la categoría del agotamiento *per se*, sino a la forma en que esta se encuentra reglada en nuestro ordenamiento jurídico, así como también a las fallas en las que incurren aquellos que se encargan de concretarla.

2.1 De la excepcionalidad del *solve et repete* prevista en el Decreto No. 308/12

El actual Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios establecido por el Decreto No. 308/12 contiene en su preceptiva un elemento novedoso al regular la exigencia del

positivo no puede desconocer", precisando además que "existe con independencia de que figure en las declaraciones de derechos humanos y pactos internacionales, constitucionales y leyes de cada Estado". (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, 2001, p. 26). Para profundizar en el tema consúltense ARAÚJO, 2011, pp. 247-291; COLECTIVO DE AUTORES, 2010, pp. 18-24; CORONEL, 2009; entre otros.

solve et repete, y sobre el que la Ley del Sistema Tributario es totalmente omisa.

Nos referimos a la excepcionalidad que establece el Artículo 194, al disponer que:

A solicitud del reclamante y teniendo en cuenta su liquidez y otras circunstancias que dieron lugar a la determinación de la deuda tributaria, la autoridad que conoce del Recurso de Alzada, excepcionalmente -el subrayado es nuestro- puede autorizar su tramitación sin el cumplimiento del requisito de previo ingreso de la cantidad reclamada en calidad de depósito o cumplimentando la garantía exigida. (Ley del Sistema Tributario. Artículo 194).

Indubitablemente con la excepcionalidad que este precepto recoge se instituye en nuestra práctica fiscal un elemento que no existió en las normas jurídicas que le precedieron, tanto en el orden sustantivo como procedimental, lo que sin dudas constituye un progreso y un precepto esperanzador en lo que a la protección jurídica del contribuyente se refiere.

Sin embargo, si bien su inclusión abre la posibilidad para el sujeto pasivo de poder recurrir en Alzada sin tener que para ello pagar previamente el monto que a él se le exige, su regulación se limita al análisis e investigación de la liquidez del contribuyente que lo solicita, así como de las circunstancias que motivaron la determinación de la deuda tributaria, quedando sujeta de esta forma la declaración de excepcionalidad a la valoración que en este orden haga la autoridad competente de la Administración Tributaria inmediata superior de la que resolvió el Recurso de Reforma.

Cabe también cuestionarnos la técnica jurídica empleada por el legislador al no incluir tal excepcionalidad en la propia Ley No. 113/12 -norma de mayor jerarquía normativa que la que sí la regula- pues al constituir un paso de avance en cuanto a la aplicación del *solve et repete* se refiere debería tener rango legal, toda vez que, hasta cierto punto -porque no es la solución ni está bien regulado- es una garantía para el contribuyente. Además, en la vigente Ley Tributaria, a diferencia de la tendencia mantenida en la norma tributaria sustantiva precursora a ella, se realizan pronunciamientos propiamente procedimentales, reglamentándose incluso la obligatoriedad de

la vía administrativa previa -al regular los dos recursos administrativos que la componen y que fueron analizados *a priori*- así como la exigencia en ella del *solve et repete*. Asimismo, recordemos que a tenor de esta ley el no cumplimiento de esta regla puede traer de plano la declaración de inadmisibilidad del Recurso de Alzada, y, por consiguiente, no se podrá promover demanda administrativa en sede judicial; situación esta que no necesariamente tendría lugar si cayera dentro de la excepcionalidad que vislumbra su Reglamento y que se traduce en un ejercicio más de la potestad discrecional de la que goza nuestra Administración Pública²⁶.

En la práctica, la solicitud de esta excepcionalidad en el territorio nacional opera de la siguiente forma:

Recordemos que para interponer Recurso de Alzada el contribuyente cuenta con solo 15 (quince) días hábiles, pudiéndose dar dos situaciones en este momento:

Que el contribuyente presente el Recurso sin acreditar mediante comprobante de pago el previo ingreso en calidad de depósito del monto por él adeudado o a él reclamado, solicitando su excepcionalidad ante la autoridad que resuelve; o que solo presente el escrito del Recurso, sin que haya cumplido con la exigencia del *solve et repete* pero sin solicitar tampoco que se le conceda la excepcionalidad²⁷.

En la primera de las situaciones se investiga por el Departamento de Verificación Fiscal, perteneciente a la ONAT, la situación económica del contribuyente que solicita la excepcionalidad- esto es en el caso de las personas naturales, si se trata de personas jurídicas se valoran los estados financieros-, y a partir del informe que le rinde al director de la ONAT es que este decide si autoriza o no el beneficio del no pago para recurrir. Esto se hace a través de una Providencia emitida por el propio director que decide cada caso en particular, pudiéndose asimismo de esta decisión generarse dos situaciones²⁸:

26. Este proceder discrecional es ejecutado por la Administración Tributaria en virtud del margen de actuación que le es concedido para la consecución, en cada caso, del interés público o general subyacente.

27. Artículos 467 y 468 de la Ley No. 113/12 y 193 y 194 del Decreto No. 308/12.

28. Este proceder no se encuentra expresamente regulado en el

Si se ha autorizado la excepcionalidad, se continúa la tramitación del Recurso tal y como se establece en la Ley Tributaria y su Reglamento.

Si por el contrario se deniega tal solicitud de excepcionalidad por considerar el director que la situación económica del contribuyente afectado le permite afrontar el pago previo²⁹, por medio de providencia se le otorga a este cinco (5) días adicionales para que cumpla con el requerimiento que impone el *solve et repete* y lo acredite mediante comprobante de pago expedido por el Banco³⁰. Durante este término el contribuyente puede adoptar tres posiciones: que pague (y se continuará con la tramitación del Recurso); que no pague, dictándose entonces resolución de inadmisibilidad del Recurso de Alzada (y por tanto el contribuyente no puede ni siquiera entablar demanda en la jurisdicción contencioso-administrativa)³¹, que es notificada junto al Apremio con el 5 % de recargo que este implica; o que solicite aplazamiento de pago, entendiéndose así abandonado el Recurso y teniendo que pagar entonces solo el 1 % de interés de aplazamiento.

En la segunda de las situaciones como el contribuyente solo presenta el escrito del Recurso, sin acreditar mediante comprobante el pago de la deuda y sin solicitar tampoco su excepcionalidad, el director de la ONAT emite providencia para que en cinco (5) días haga efectivo el pago o solicite la concesión a su favor de la excepcionalidad. Si paga se continúa con la normal tramitación del Recurso, si solicita la excepcionalidad, se cumplirán las diligencias explicadas *supra*.

Efectivamente la concesión de esta excepcionalidad depende de una apreciación discrecional del director de la ONAT, quien valora si resulta evidente que el Recurso de Alzada puede prosperar y emite una decisión sobre la base de los resultados que proyecta el informe sobre liquidez que realiza el Departamento de Verificación Fiscal sobre la situación económica del contribuyente que reclama. De tal modo, el empleo por parte de la Administración de esta potestad nos hace

Decreto No. 308/12 ni en ninguna otra norma jurídica, pero no viola nada de lo dispuesto. Es una de las vías por la que se puede instrumentar en la práctica, dentro del marco legal vigente, la aplicación de la excepcionalidad regulada.

29. Artículo 194 del Decreto No. 308/12.

30. Artículo 190 del Decreto No. 308/12.

31. Artículos 471 de la Ley No. 113/12 y 200 del Decreto No. 308/12.

retroceder nuevamente de la esperanza a la decepción, toda vez que puede generar en los contribuyentes una cierta desconfianza ante la duda de que su ejercicio no pretenda la búsqueda del interés general querido por la norma que otorga dicha facultad, y que incluso pueda llegar a incidir negativamente en sus derechos.

Lo cierto es que esta facultad entraña un riesgo, ya que, tal y como indican los autores: García, E y Fernández, T. (2000:455)

(...) la existencia de potestades discrecionales constituye por sí misma un desafío a las exigencias de justicia, porque ¿cómo controlar la regularidad y la objetividad de las apreciaciones subjetivas de la Administración, ¿cómo evitar que invocando esa libertad estimativa se agrave en el caso concreto la equidad, ¿cómo impedir que la libertad de apreciación no pare en arbitrariedad pura y simple?

Es así que el problema central relacionado con el ejercicio de esta potestad radica en el hecho de determinar hasta dónde llega la legitimidad del acto emanado de la actividad discrecional de la Administración, en el sentido de verificar la defensa de los derechos de los contribuyentes. Por tanto, el control de la discrecionalidad se enfrenta a los desafíos que presuponen los cambios acaecidos en la organización y funciones del aparato estatal, por un lado, requiriendo una mayor libertad de acción ante una realidad compleja, pero por otro, necesitando de un control que irradie ese mismo actuar y lo convierta jurídica y políticamente en responsable.

La discrecionalidad en materia tributaria deberá así ser ejercitada de manera racional y, tal como aseverará (Pérez, 2000:164), "con pleno sometimiento al control judicial". Y es que el derecho a la tutela judicial efectiva, al decir, rige (o debería regir): (Bacigalupo, 1997:222)

(...) también el control de constitucionalidad de la atribución de las potestades discrecionales, exigiendo, esta vez del legislador, que programe la actividad administrativa con la densidad normativa necesaria para que el juez contencioso-administrativo pueda fiscalizarla con la intensidad adecuada a una tutela judicial que, por imperativo constitucional, ha de ser efectiva.

En Cuba esta situación se agrava por la subsistencia de limitaciones que establece la propia LPCALE, cuando en su Artículo 657 excluye del conocimiento de los tribunales las materias

constitucionales y el ejercicio de la potestad discrecional de la Administración, cuestiones estas que desde luego restringen el ámbito protector del contencioso-administrativo como vía garantista que es.

Ciertamente la justicia administrativa, como bien afirma (García, 2014:11) *“es una justicia de tutela de derechos e intereses legítimos”, de ahí que su participación por tribunales autónomos e independientes se haya convertido hoy en una verdadera institución clásica del Estado de Derecho, constituyendo incluso su fundamento.* Por consiguiente, compartimos el criterio de (Royo, 1949:117) cuando al referirse a la justicia administrativa expresara que:

(...) quedaría incompleta si solo existiesen el procedimiento y los recursos administrativos, constituyendo un imperativo pues que, junto a la facultad concedida a la Administración para reparar de oficio o a instancia de parte los agravios inferidos por sus órganos a los intereses legítimos o a los derechos de los particulares, exista una jurisdicción independiente e imparcial a la que siempre pueda recurrir el agraviado; pues como bien apunta (Jinesta, 1997:106) *“juzgar a la Administración contribuye decisivamente a administrar mejor”.*

Sin embargo, la idea de someter el poder administrador a los controles jurisdiccionales de su actividad no ha sido ni es tarea fácil, pues a pesar del enorme terreno ganado por la justicia administrativa en todos estos años, hoy todavía existen zonas del actuar administrativo que se resisten a un control de su legalidad por órganos ajenos a la Administración, subsistiendo aún en las leyes de Procedimiento Administrativo actos y privilegios que se perfilan como límites a la jurisdicción contencioso-administrativa; elementos estos que corroboran el hecho de que *“la justicia administrativa sea aún una revolución pendiente para el Derecho Administrativo al comienzo de su tercer centuria”* (Fernández, 2002:110).

Si bien el contencioso-tributario se erige en nuestro país como una manifestación especial dentro del contencioso-administrativo, hemos podido advertir que en su regulación continúan estando presente ciertas limitaciones ancladas en viejos dogmas de sabor decimonónico desmantelados ya (conceptual y funcionalmente) en lo más avanzado del Derecho comparado al respecto, tal y como es el caso del *solvo et repete*.

Siguiendo las ideas precedentes resulta oportuno afirmar que el requerimiento del pago previo es una realidad desesperanzadora que denota nuestro vigente ordenamiento jurídico tributario, y que coadyuva a que nuestra justicia administrativa no ofrezca verdaderas garantías de tutela de los derechos de los obligados tributarios en general. Al configurarse el *solvo et repete* como un obstáculo durante la vía administrativa previa para poder acceder únicamente cuando esta haya quedado agotada al aparato judicial, el control que está llamado a realizar los Tribunales sobre la legalidad de las disposiciones administrativas y sus actos se hace exiguo; lo que indiscutiblemente incide en el aseguramiento de los derechos de todos, y en particular de los contribuyentes.

No consideramos además atinado continuar con la exigencia de esta regla en la esfera tributaria en nuestro país porque, de suprimirse, no quedaría interrumpido el procedimiento de gestión de los ingresos tributarios -particularmente durante la etapa de recaudación o cobranza-, pues la ONAT cuenta a su favor con otras garantías³² enfiladas a tutelar la efectividad del crédito debido por el contribuyente deudor.

Estaríamos refiriéndonos, por ejemplo, a la vía de Apremio, procedimiento administrativo de que dispone la Administración Tributaria para el cobro forzoso de la deuda tributaria³³, y en virtud

32. *Estaríamos refiriéndonos a las garantías tributarias, acogiéndonos a la concepción amplia que de ella se defiende en la doctrina, según la cual se conciben como garantías todas aquellas medidas, potestades, facultades que son otorgadas por la ley a la Administración tributaria, con el fin de garantizar y asegurar la satisfacción del crédito tributario. En Cuba, la Administración puede recurrir no sólo a la ejecución forzosa de la deuda por medio de la Vía de Apremio y proceder al embargo de derechos y bienes propiedad del contribuyente (y sobre cuentas bancarias excepcionalmente), sino también a otros mecanismos que posibilitan su cobro. Entre estos podemos citar el derecho a exigir garantías reales o personales que aseguren el cumplimiento de la deuda tributaria (Artículo 416 de la Ley No. 113/12); el derecho de prelación del crédito tributario (Artículo 411 de la Ley No. 113/12); el derecho de disponer con carácter preventivo el embargo de los bienes y derechos del deudor (Artículo 417 de la Ley No. 113/12); la ampliación legal de los sujetos obligados al pago con la incorporación de figuras como el retentor y el receptor, así como con la regulación de la responsabilidad subsidiaria y solidaria (Artículos 395; 396; 399-408 de la Ley No. 113/12); la regulación de la transmisión de la deuda mortis causa (Artículo 447 de la Ley No. 113/12); así como la posibilidad de aprobar el Aplazamiento de pago con o sin fraccionamiento (Artículos 410 de la Ley No. 113/12 y 74-94 del Decreto No. 308/12).*

33. *Artículos 451 de la Ley No. 113/12 y 145 del Decreto No. 308/12.*

del cual se puede llegar incluso a embargar los derechos y los bienes propiedad del contribuyente, cuando debidamente haya quedado probado el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Así, una vez que al contribuyente, por medio de Resolución fundada dictada por la Administración Tributaria, se le determine administrativamente la existencia de una deuda tributaria³⁴ -ya sea porque haya dejado de satisfacer el tributo en la fecha que resulte exigible o en que habiéndose realizado el pago mediante Declaración Jurada, proceda la rectificación de la cuantía liquidada- contará con quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la determinación administrativa para pagar³⁵, término en el que, de no estar conforme el contribuyente, reclamará ante la autoridad emisora del acto haciendo uso de los recursos administrativos que instituye la vigente legislación fiscal. De esta forma se abre el período ejecutivo de recaudación, en el que la cuota tributaria inicial se incrementará por la imposición de recargos³⁶ así como por la multa que se le podrá imponer al deudor por la infracción cometida³⁷.

Ahora bien, la apertura de este período ejecutivo trae consigo que la Administración Tributaria se haga valer de un procedimiento que permite la ejecución del pago sin que resulte paralizado por la interposición de los Recursos de Reforma y Alzada³⁸, a saber, la vía de Apremio, procedimiento que se inicia con la Providencia dictada por la autoridad competente de la Administración Tributaria correspondiente, requiriéndole al deudor que pague el importe de la deuda tributaria en un término de diez (10) hábiles a partir de la fecha en que fuera notificado³⁹. Si transcurrido este término, el deudor no efectúa el pago de lo adeudado a la Administración Tributaria o no se le admita el Acuerdo de Aplazamiento solicitado, se dicta Providencia por el director de la ONAT competente disponiendo el embargo de los bienes y derechos

de propiedad del apremiado en la proporción que satisface el importe de la deuda tributaria⁴⁰.

Este procedimiento de Apremio en materia fiscal se deriva precisamente del carácter ejecutivo de los actos administrativos, de ahí que estos puedan ser ejecutados por quien corresponda desde que sean exigibles, no teniendo la ONAT necesidad de acudir a los Tribunales a obtener una declaratoria de certeza de su derecho, sino que, al contrario, tiene la facultad, por sí misma, para declarar con certeza sus derechos. La Administración Tributaria no solo cuenta con esta potestad, sino que además no tiene que acudir a un proceso de ejecución ante los órganos jurisdiccionales, razón por la cual el acto administrativo/tributario deberá por principio ser ejecutado a pesar de la interposición de Recursos contra él.

Lograr el ingreso coactivo de los débitos del Fisco constituye así la finalidad de este procedimiento, valiéndose la ONAT para ello del embargo de los bienes y derechos de propiedad del deudor, y excepcionalmente sobre sus cuentas bancarias⁴¹. Por tal motivo, el mantenimiento hoy del *solve et repete* en nuestra legislación tributaria no responde a la ya tan reiterada justificación de garantizar la recaudación de los ingresos tributarios, constituyendo, eso sí, una reduplicación de los privilegios de ejecutividad y ejecutoriedad de que gozan los actos administrativos, y que trascienden a la esfera fiscal.

Por tanto, si la interposición de Recursos contra el acto administrativo/tributario no suspende su ejecución, qué razón justifica hoy el mantenimiento de este arcaico e injusto instituto que ensombrece nuestro sistema tributario al violentar no solo el derecho a la tutela judicial efectiva, que conlleva *per se* el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa en Cuba, sino además la presunción de inocencia del contribuyente agraviado⁴². Su solo enunciado devala la contradicción con derechos ampliamente reconocidos y protegidos, instituyéndose en una barrera de tipo económico que entorpece la

34. Artículos 414 de la Ley No. 113/12 y 72 del Decreto No. 308/12.

35. Artículos 455 de la Ley No. 113/12 y 71 del Decreto No. 308/12.

36. Artículos 419 al 425 de la Ley No. 113/12.

37. Artículos 438 de la Ley No. 113/12 y 118 del Decreto No. 308/12.

38. Artículo 151 del Decreto No. 308/12.

39. Artículos 149 y 150 del Decreto No. 308/12.

40. Artículos 455 de la Ley No. 113/12 y 154 del Decreto No. 308/12.

41. Artículo 155 del Decreto No. 308/12.

42. La presunción de inocencia choca frontalmente con la ejecutividad inmediata, salvo solicitud de suspensión garantizada a costa del contribuyente, de las sanciones tributarias (CALVO ORTEGA; CHECA GONZÁLEZ, 1998, p. 513).

seguridad jurídica y que menoscaba la igualdad, principios estos que sirven de fundamento a nuestra Carta Magna y que constituyen primerísimos elementos a tener en cuenta si de la protección jurídica del contribuyente se trata.

Así, de acuerdo a los postulados de la nueva Constitución de la República de Cuba, aprobada en referéndum el pasado 24 de febrero de 2019, el *solve et repete* entra en franca contradicción con un mandato constitucional, refrendado en su artículo 41:

El Estado cubano reconoce y garantiza a la persona el goce y el ejercicio irrenunciable, imprescriptible, indivisible, universal e interdependiente de los derechos humanos, en correspondencia con los principios de progresividad, igualdad y no discriminación.

Y es que, en primer lugar, con el requerimiento económico que impone esta regla procesal, se obstaculiza el acceso a la justicia.

Tal y como se planteaba *a priori*, el *solve et repete* constituye una exigencia durante la vía administrativa que violenta el derecho constitucional de interponer los recursos pertinentes contra resoluciones administrativas⁴³, configurándose pues, como traba al derecho a un debido proceso en el ámbito administrativo. Como el agotamiento de la vía administrativa es requisito para que se pueda instar en la jurisdicción contencioso-administrativa, este pago previo también infringe el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado constitucionalmente en el artículo 92, cuando establece que:

El Estado garantiza, de conformidad con la ley, que las personas puedan acceder a los órganos judiciales a fin de obtener una tutela efectiva de sus derechos e intereses legítimos. Las decisiones judiciales son de obligatorio cumplimiento y su irrespeto deriva responsabilidad para quien las incumpla. (Constitución de la República de Cuba, artículo 92)

Ahora bien, al ser precisamente la tutela judicial efectiva el derecho en el que en mayor medida incide el *solve et repete*, existen también otros derechos y garantías que este comprende y que igualmente son menoscabados por la exigencia

43. Art. 94-f de la Constitución de la República de Cuba, aprobada en referéndum en fecha 24 de febrero de 2019.

del pago previo. Estaríamos refiriéndonos, por ejemplo, al derecho a acceder a un tribunal competente, independiente e imparcial⁴⁴. Al respecto nos ilustra Cutié que:

(...) hoy día, para un amplio sector de la doctrina Constitucional, las garantías jurisdiccionales son los medios idóneos para la protección de los derechos humanos, al estar dotados de una serie de condiciones o cualidades que le permiten desempeñar con eficacia esta importante misión, pues en efecto, la sola posibilidad de acudir a un órgano imparcial e independiente (...) puede permitir a quien ve vulnerado o amenazado algunos de sus derechos humanos, obtener su protección o reparación con la consiguiente restitución en el pleno goce de su derecho o prevenir su violación inminente (2001:38)

Por tal motivo, al ser el *solve et repete* un requerimiento económico que hace depender el acceso del contribuyente a los órganos jurisdiccionales a sus recursos monetarios, trae consigo ineluctablemente que se entorpezca además su seguridad jurídica. En palabras de Ferrari

la seguridad, para ser alcanzada como fin del Derecho, no debe conformarse con la sola existencia de un sistema normativo que oriente a los hombres qué no hacer, qué hacer y cómo hacerlo. Desde el punto de vista formal esto pudiera ser suficiente, sin embargo, la práctica social demuestra que, si el Derecho no se realiza plenamente y las normas no son respetadas por toda la sociedad, si los ciudadanos no cuentan con verdaderas garantías eficaces para sus derechos, la seguridad se convierte en un discurso político y nadie sentirá su presencia (2009:229-235).

De forma similar nos propone (Ferreiro, 2000:68,69) que, para conquistar una efectiva seguridad jurídica, resulta indispensable “formular normas claras, precisas, y coherentes con el resto del ordenamiento jurídico(...)”, haciendo ver con claridad a los ciudadanos sus derechos y obligaciones en este ámbito, y permitiendo ser a los funcionarios los encargados de gestionar los tributos y a los jueces los encargados de decidir las controversias entre la Hacienda y los ciudadanos, lo que debe ser: <<ejecutores de la ley>> en el primer caso, sin

44. Art. 94-d de la Constitución de la República de Cuba, aprobada en referéndum en fecha 24 de febrero de 2019.

margen alguno para interpretaciones caprichosas o arbitrarias y <<la boca de la Ley>> en el segundo, que permita corregir, con el mínimo margen de duda, cualquier desviación”.

Coarta también el pago previo al derecho a un debido proceso en el ámbito judicial⁴⁵, debiendo el Estado,:

garantizar el conjunto mínimo de garantías procesales sin lo cual el proceso judicial no será justo, razonable y confiable, garantías éstas que permiten la efectividad de la justicia, que aseguran el derecho material de los ciudadanos frente a los órganos de Administración de Justicia y que le establece limitaciones al poder ejercido por el Estado por medio de los tribunales para afectar a los ciudadanos (Bello y Jiménez., 2004:46).

En este orden resulta válido aludir a la Instrucción No. 245/2019 del Tribunal Supremo Popular⁴⁶ que, en su apartado QUINTO, establece que los órganos judiciales de todas las materias cuidarán que en la tramitación de los procesos que ante ellos se ventilen se cumplan las garantías del debido proceso y, al propio tiempo impedirán que, por cuestiones meramente formales, se limite a las personas a obtener la tutela judicial que mandata la nueva Constitución, pronunciamiento este que ciertamente abre nuevas fronteras en materia de protección a los derechos en el ordenamiento jurídico cubano.

Por otra parte, el pago de la deuda tributaria al erigirse en requisito para la impugnación de la conducta administrativa, infringe la igualdad, puesto que solo aquellos sujetos pasivos que posean los recursos económicos necesarios para afrontar la deuda, podrán cuestionar la juridicidad en sede administrativa o judicial respecto al cobro efectuado; destruyéndose así el inestable equilibrio de las partes litigantes y significando a la par una discriminación en perjuicio de los económicamente débiles. Ello también va contra un mandato constitucional, contraviniendo parte del articulado de la Ley de Leyes, cuando establece que:

El Estado tiene como fin esencial garantizar la igualdad efectiva en el disfrute y ejercicio de los

45. Art. 94 de la Constitución de la República de Cuba, aprobada en referéndum en fecha 24 de febrero de 2019.

46. Publicada en Gaceta Oficial No. 9 Extraordinaria de fecha 21 de junio de 2019.

derechos...consagrados en la Constitución y las leyes⁴⁷.

Todas las personas son iguales ante la ley, reciben la misma protección y trato de las autoridades y gozan de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin ninguna discriminación...⁴⁸

Toda persona, como garantía a su seguridad jurídica (...) tiene el derecho a disfrutar de igualdad de oportunidades en todos los procesos que interviene como parte⁴⁹ (Constitución de la República de Cuba, Artículo 94-a).

Se puede constatar, así como el *solve et repete* transgrede preceptos constitucionales, yendo abiertamente en contra del principio de supremacía constitucional⁵⁰ reconocido expresamente en la Carta Magna en su artículo séptimo:

La Constitución es la norma jurídica suprema del Estado. Todos están obligados a cumplirla. Las disposiciones y actos de los órganos del Estado, sus directivos, funcionarios y empleados, así como de las organizaciones, las entidades y los individuos se ajustan a lo que esta dispone.

Arribado a este punto es dable referir que estamos de acuerdo en que los tributos, como principal fuente de ingresos del Estado que financia el gasto público, requiere de un sistema legal que evite retrasos e incumplimientos durante su captación, de ahí que el Estado deberá dotar a la Administración Tributaria de mecanismos que combatan el incumplimiento o cumplimiento tardío de la obligación tributaria.

47. Art. 13-d de la Constitución de la República de Cuba, aprobada en referéndum en fecha 24 de febrero de 2019.

48. Art. 42 de la Constitución de la República de Cuba, aprobada en referéndum en fecha 24 de febrero de 2019.

49. Art. 94-a de la Constitución de la República de Cuba, aprobada en referéndum en fecha 24 de febrero de 2019.

50. El Dr. Fernando ÁLVAREZ TABÍO en su obra *El Recurso de Inconstitucionalidad, en defensa del valor superior de la Constitución*, sostuvo que “los preceptos constitucionales representaban la base sobre la que se edificaba toda la armazón jurídica del país integrada por normas diversas, pero todas con un mismo fondo de firmeza y superioridad, lo cual hacía inadmisibles establecer categorías entre ellas. La Constitución debía ser interpretada con arreglo a los principios en que descansaba, a las razones en que estaba inspirada y a los fines que habría de cumplir el gobierno que a través de ella se establecía”. En la propia obra se reafirma el valor normativo del magno texto cuando destacó que “el supremo órgano de justicia no podía apartarse de sus normas ni tolerar una ley ordinaria que ofendiere los derechos esenciales consagrados en ella”. (ÁLVAREZ TABÍO, F., 1960, pp. 7-10). Otros autores que defienden también el carácter de la Constitución como norma jurídica directamente invocable y aplicable en juicio son PRIETO VALDÉS, Martha, 2004 y ZAMORA Juan C., 2009.

Mas, sin embargo, se ha de velar porque tales mecanismos no hagan nulo el poder acudir a un órgano imparcial, independiente, dotado de la necesaria fuerza vinculante para hacer cumplir sus decisiones, integrado por un personal capacitado, capaz de aplicar los derechos de conformidad con su contenido constitucionalmente reconocido, lo que sin dudas constituye la gran ventaja de las garantías jurisdiccionales. Por tanto, debemos suponer que existan

(...) como complemento imprescindible, por una parte, la tutela del derecho a la justicia social, y, por otra, la igualdad de posiciones como sujetos justiciables de la Administración y de los particulares; sin que ello suponga desconocer la necesidad práctica de potestades exorbitantes para alcanzar los fines de las Administraciones Públicas (Rodríguez y Sarmiento, 1993:541).

En otras palabras, no sería admisible actualmente seguir reconociendo esta amplia gama de potestades exorbitantes de la Administración del Estado, sin que, por otra parte, se habilitaran mecanismos efectivos de control y garantía de los derechos de los ciudadanos frente al poder. En efecto, tal y como ha aseverado (Rodríguez, 1992:66).

las potestades que el ordenamiento confiere a la Administración Tributaria no dan a ésta unas facultades ilimitadas en su actividad inspectora y liquidadora (...) Se trata en todo caso de potestades tasadas en su contenido y en su finalidad, cuya correcta utilización es susceptible de control jurisdiccional ante los Tribunales de Justicia en garantía de los derechos de los contribuyentes.

Y es que los derechos se erigen en basamento *sine qua non* para la existencia democrática-institucional de cualquier país; siendo a través de ellos que los valores rectores éticos y políticos de la sociedad alcanzan expresión jurídica. A la par, los derechos constituyen preceptos directamente vinculantes y aplicables; de ahí que deban impregnar todos y cada uno de los sectores del ordenamiento jurídico, no siendo el Derecho Tributario una excepción.

Recordemos que la vigencia de la Constitución dependerá de su capacidad de realización, es decir, de su efectividad normativa (Aragón, 2002:102). Por su parte, la eficacia jurídica de los derechos de los contribuyentes dependerá pues, de las posibilidades

reales de ejercicio y de la protección con que cuenten dentro del ordenamiento jurídico, estando su concreción material directamente relacionada con las condiciones sociales, económicas y políticas que se les brinde. Es este un propósito que se satisface fundamentalmente a través de los procedimientos judiciales de control de la Administración Pública, al ser precisamente los órganos jurisdiccionales los que mayor responsabilidad tienen en lo que concierne a la protección efectiva de los derechos ciudadanos. En efecto, la independencia orgánica de los jueces, unida a su estricto apego a la legalidad, configuran a la jurisdicción contencioso-administrativa, dentro de la justicia administrativa, como el principal instrumento de control y balance de las prerrogativas de los órganos administrativos. En este sentido, la configuración adecuada de las potestades exorbitantes de la Administración y su control, para que no devengan en arbitrarias, exigen un sistema eficaz de justicia administrativa, sin la cual no está plenamente asegurado el Estado de Derecho.

CONCLUSIONES

El *solve et repete* constituye una regla de carácter procesal que comporta, para el contribuyente, la exigencia del pago previo de lo exigido por la Administración Tributaria como requisito para poder impugnar los actos administrativos/tributarios -que involucren la liquidación de un crédito- mediante la interposición del correspondiente Recurso, ya sea en la propia fase administrativa o para iniciar un proceso ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

De tal modo, la exigencia de este requerimiento económico instituye para el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria que esté en desacuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria, un obstáculo en el ejercicio de su derecho de defensa, privándole -de no cumplir con el requisito del pago previo- el acceso a la justicia, situación que desencadena a la par el resquebrajamiento de otros importantes derechos, cuya protección y salvaguarda deben ser garantizadas por todo Estado.

En Cuba, el *solve et repete* aparece de la mano de la obligatoriedad de la vía administrativa previa, constituyendo un lastre nacido y formado en el seno del contencioso-administrativo español del siglo XIX, y que se mantuvo vigente -sin cambios sustanciales- durante la intervención

norteamericana (1899-1902), el período republicano (1902-1958) y después del triunfo revolucionario en 1959.

Por su parte, en nuestro ordenamiento jurídico tributario actual -y continuando con la tradición fiscal heredada- el requerimiento del pago previo es exigible durante la vía administrativa al momento de interponer el Recurso de Alzada, cuyo incumplimiento trae consigo la declaración de inadmisibilidad del Recurso, quedando así cerradas las puertas para poder reclamar en jurisdicción contencioso-administrativa; salvo que la Administración Tributaria, haciendo uso de una facultad discrecional otorgada -y previamente solicitado por el contribuyente-, declare la excepcionalidad del no pago. Es así que la revisión de los actos administrativos en materia tributaria en Cuba, se realiza en primera instancia en vía administrativa, etapa donde es la propia Administración la que decide sobre la legalidad de sus actos, provocando un diseño incongruente al ser el propio órgano juez y parte en la decisión del conflicto, hecho este que se recrudece con la exigencia del previo pago.

Se condiciona así, a la capacidad de pago del contribuyente deudor; la posibilidad de ejercer y hacer valer derechos y principios universalmente reconocidos e igualmente salvaguardados en la recién aprobada Constitución de la República de Cuba; resultando afectados y quebrantados con motivo de la exigencia del *solve et repete*: el derecho a la tutela judicial efectiva -que

comprende no solo el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, sino también unas garantías mínimas de eficacia-, el derecho a la igualdad y a la no discriminación por motivos económicos, el derecho de defensa, los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad y razonabilidad normativa, el estado jurídico de inocencia del que goza todo ciudadano, así como el patrimonio del contribuyente agraviado.

Ante tal situación constituye un reclamo hoy llevar a la práctica una verdadera justiciabilidad de la Administración Pública, de ahí que sea necesaria la intervención de los jueces en el control de la legalidad de los actos y disposiciones de la Administración, a fin de evitar la proliferación de normas jurídicas que establezcan prohibiciones o limitaciones para acceder al ámbito protector del contencioso-administrativo.

Asimismo, se evidencia la necesidad del perfeccionamiento del marco normativo del contencioso-tributario en nuestro país, de lograr su correspondencia con la Constitución vigente y con la doctrina procesalista actual, constituyendo un imperativo reevaluar la real necesidad del reconocimiento y aplicación del *solve et repete* en nuestro vigente ordenamiento jurídico tributario.

BIBLIOGRAFÍA

Textos.

- Álvarez, T. (1960). *El Recurso de Inconstitucionalidad*. Cuba: Martí.
- Aragón, M. (2002). *Constitución, democracia y control*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Araújo, R. (2011). "Acceso a la justicia y tutela judicial efectiva. Propuesta para fortalecer la justicia administrativa. Visión de Derecho Comparado". *Revista Estudios Socio-Jurídicos*. 13 (1).
- Bacigalupo, M. (1997). *La discrecionalidad administrativa. Estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución*: España: Marcial Pons.
- Bello, M., y Jiménez, D. (2004). *Tutela Judicial Efectiva y otras Garantías Constitucionales Procesales*. Venezuela: Paredes.
- Calvo, R., y Checa, C. (1998). *Derechos y garantías de los contribuyentes*. España: Lex Nova.
- Cassagne, J. (1999). "La tutela judicial efectiva. Su incompatibilidad con el dogma revisor y con la regla del agotamiento de la vía administrativa". *Revista de Derecho Administrativo*, (11).
- Colectivo de autores, (2010). *Acceso a la justicia y derechos humanos en Chile*. Costa Rica: Instituto Interamericano de Derechos Humanos.
- Coronel, C. (2009). *Acceso a la justicia y derechos humanos en Paraguay*. Costa Rica: Instituto Interamericano de Derechos Humanos.
- Cutié, D. (2001). *El sistema de garantías de los derechos humanos en Cuba*, (Tesis doctoral). Santiago de Cuba.
- Ferrari, M. (2009). "La seguridad jurídica y la legalidad: un estudio necesario" en Matilla Correa, Andry (coordinador), *Panorama de la Ciencia del Derecho en Cuba. Estudios en homenaje al profesor Dr. C. Julio FERNÁNDEZ BULTÉ*, Facultad de Derecho, Universidad de La Habana, Cuba.
- Ferreiro, J. (2000). *Curso de Derecho Financiero Español, Volumen I, Derecho Financiero Ingresos, Gastos. Presupuesto*. España: Marcial Pons.
- Fix, H. (2007). "Concepto y contenido de la justicia administrativa" Cisneros., Fernández., López. (coordinadores): *Justicia Administrativa. Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*. México: IIJ-UNAM.
- García, E. (2014). "El principio de la interpretación más favorable al derecho del administrado al enjuiciamiento jurisdiccional de los actos administrativos". *Revista de Administración Pública*, (42).
- García, E., y Fernández, T. (2012). *Curso de Derecho Administrativo. Tomo II*. España: Civitas.
- González, J. (2001). *El derecho a la tutela jurisdiccional*. España: Civitas.
- Jinesta, E. (1997). "El control jurisdiccional de la Administración Pública". *Revista Judicial*. (63).
- Matilla, A. (2011). "La justicia administrativa en Cuba: inicios y evolución hasta la primera intervención norteamericana". Álvarez., Matilla. (coordinadores), *El Derecho público en Cuba a comienzos del siglo XXI. Homenaje al Dr. Fernando Álvarez Tabío*. Cuba: UH.
- Matilla, A. (2012). "Panorama general del Derecho Administrativo en Cuba". González, S. (coordinador), *Derecho Administrativo Iberoamericano*, España, Instituto Nacional de Administración Pública.
- Mendizabal, R. (1964). "Significado actual del principio "solve et repete". *Revista de Administración Pública* (43).
- Ortís, M., y Pérez V. (2004). *Léxico Jurídico para estudiantes*. España: TECNOS.
- Pérez, J. (1950). *Curso de Derecho Fiscal, Tomo I*, Primera Edición, (s.e.), La Habana.
- Prado, R. (2000). "De Nuevo sobre el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva". *Revista*

de Derecho Administrativo, (9)

- Prieto, M. (2004), "Reflexiones en torno al carácter normativo de la Constitución", en: Pérez, L., y Prieto M. (compiladoras), *Temas de Derecho Constitucional Cubano*. Cuba: Varela.
 - Rivero, J. (1992). "Vía administrativa de recurso y justicia administrativa". *Revista Española de Derecho Administrativo*. (75).
 - Rodríguez, A. (1992). "El sistema tributario en la Constitución. Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". *Revista Española de Derecho Constitucional*. (36).
 - Rodríguez, J., y Sarmiento, M. (1993). "El Contencioso-Administrativo como elemento garantizador de los derechos humanos". *Revista Actualidad Administrativa*.
 - Royo, S. (1949). "El procedimiento administrativo como garantía jurídica". *Revista de Estudios Políticos*. (48).
 - Valdés, E. (2002). *La imposición sobre el consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*. España: Universidad de Alicante.
 - Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (Séptima Edición), ampliada y actualizada. Argentina: Depalma.
 - Zamora, J. (2009), "La defensa de la Constitución en la legislación cubana", en Mantilla A. (compilador), *Estudios cubanos sobre control de constitucionalidad (1901-2008)*. México: Porrúa.
- Otros documentos.**
- Dictamen No. 61 del Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular de 30 de abril de 1978.
 - Instrucción No. 245/2019 del Tribunal Supremo Popular, publicada en Gaceta Oficial No. 9 Extraordinaria de 21 de junio de 2019.
- Legislación.**
- Constitución de la República de Cuba aprobada en referéndum en fecha 24 de febrero de 2019.
 - Ley No. 447 de 14 de julio de 1959, en Folletos de Divulgación Legislativa de las Leyes del Gobierno Provisional de la República.
 - Ley No. 998 del 5 de enero de 1962, Gaceta Oficial Ordinaria de 10 de enero de 1962.
 - Ley No. 1213 de 1967, en García, R., y Justiniani E. et al (1988): Selección legislativa de Derecho Financiero (Tomo I, Universidad de La Habana-Facultad de Derecho, La Habana).
 - Ley No. 1261 Ley de Procedimiento Civil y Administrativo, Gaceta Oficial Ordinaria de 4 de enero de 1974.
 - Ley No. 7 Ley de Procedimiento Civil, Administrativo y Laboral, Gaceta Oficial Ordinaria No. 34 de 20 de agosto de 1977.
 - Ley No.73 Del Sistema Tributario, de 4 de agosto de 1994, Gaceta Oficial Extraordinaria No.8 de 5 de agosto de 1994.
 - Ley No. 82 De los Tribunales Populares, de 11 de julio de 1997, Gaceta Oficial Extraordinaria de 14 de julio de 1997.
 - Ley No. 113 Del Sistema Tributario, de 23 de julio de 2012, Gaceta Oficial Ordinaria No. 53 de 21 de noviembre de 2012.
 - Decreto-Ley No.169 De las normas Generales y de los Procedimientos Tributarios, de 10 de enero de 1997, Gaceta Oficial Ordinaria No. 2 de 27 de febrero de 1997.
 - Decreto-Ley No. 241 de 26 de septiembre de 2006, Gaceta Oficial Extraordinaria No. 33 de 27 de septiembre de 2006.
 - Decreto No. 308 Reglamento de las Normas Generales y de los procedimientos Tributarios, de 31 de octubre de 2012, Gaceta Oficial Ordinaria No. 53 de 21 de noviembre de 2012.
 - Resolución No. 8 del Ministerio de Finanzas y Precios, de 31 de marzo de 1998, Gaceta Oficial Ordinaria No. 18 de 6 de abril de 1998.