



Cuestiones Constitucionales

ISSN: 1405-9193

rmdc@servidor.unam.mx

Universidad Nacional Autónoma de México
México

Bencomo Fariñas, Yaneisi
SOLVE ET REPETE VS. TUTELA JUDICIAL EN CUBA: TEMA PENDIENTE EN EL DERECHO
PROCESAL CONSTITUCIONAL

Cuestiones Constitucionales, núm. 28, enero-junio, 2013, pp. 3-33

Universidad Nacional Autónoma de México

Distrito Federal, México

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=88527465001>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto



Revista Mexicana de Derecho Constitucional
Núm. 28, enero-junio 2013

SOLVE ET REPETE VS. TUTELA JUDICIAL EN CUBA: TEMA PENDIENTE EN EL DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL

SOLVE ET REPETE VS JUDICIAL GUARDIANSHIP IN CUBA: OUTSTANDING ISSUE IN THE CONSTITUCIONAL PROCEDURAL LAW

Yaneisi BENCOMO FARIÑAS*

RESUMEN: La tutela judicial es uno de los derechos y garantías más importantes a tener en cuenta en la nueva transformación constitucional de América Latina y el Caribe. Enrolarse en su estudio en materia tributaria implica ineluctablemente irrumpir en temas de trascendental importancia como resultan ser la protección jurídica del contribuyente frente a los actos de la administración tributaria, y consecuentemente, la necesaria revisión judicial de tales actos sin trabas u obstáculos.

Precisamente en el presente artículo se analiza una de las limitaciones que restringe el contenido y alcance de las denominadas garantías jurisdiccionales, a saber, la regla *solve et repete*, privilegio de la administración pública que carece de respaldo constitucional y que hace ilusoria la defensa del contribuyente

ABSTRACT: Access to justice is one of the most important rights and guarantees to consider in the new constitutional transformation in Latin America and the Caribbean. Deepen his study in tax matters inevitably involves breaking into topics of high importance as the legal protection of the taxpayer front acts of the tax administration, and consequently, the need for judicial review of such acts or obstacles unhindered.

Precisely in this article analyzes one of the limitations that restricts the content and scope of the jurisdictional guarantees, ie the *solve et repete* rule, privilege of public administration that lacks constitutional backing and leaves helpless to taxpayers.

Palabras clave: *solve et repete*, administración pública, contribuyentes, tutela judicial, Constitución, derechos, principios jurídicos, garantías jurisdiccionales, derecho procesal constitucional.

Descriptors: *solve et repete*, public administration, taxpayers, judicial control (judicial review), Constitution, rights and legal principles, jurisdictional guarantees, constitutional procedural law

* Licenciada en derecho y maestrante en derecho constitucional y administrativo.

I. IDEAS PRELIMINARES

Enrolarse en el estudio de la regla *solve et repete* implica, ineluctablemente, adentrarse en temas de trascendental importancia como son la protección jurídica del contribuyente frente a los actos de la administración tributaria y, en consecuencia, la necesaria revisión judicial de que tales actos no presenten obstáculos, sobre todo de índole económica, ya que limitan su consecución plena y socavan los cimientos mismos del derecho: el acceso a la justicia.

El libre acceso a los tribunales —después de su reconocimiento como derecho en el texto constitucional— es una garantía esencial: los tribunales al ser, precisamente, un órgano que no intervino ni tuvo relación con la decisión que se reclama, juzga la procedencia del acto administrativo de determinación tributaria antes de provocar un perjuicio económico al contribuyente y debe ofrecer, paralelamente, justicia, igualdad y seguridad jurídica a los sujetos involucrados.

Teniendo en cuenta el vínculo indisoluble existente entre el derecho procesal y la Constitución, el estudio de esta garantía se sitúa en el ámbito de la disciplina jurídica y se ha reconocido mayoritariamente con el nombre de derecho procesal constitucional;¹ pues, a través de los diferentes procesos

¹ En palabras del destacado jurista mexicano Héctor Fix-Zamudio, esta disciplina jurídica, que se encuentra en la actualidad en pleno desarrollo, está situada en el campo del derecho procesal y “se ocupa del estudio sistemático de las instituciones y de los órganos por medio de los cuales pueden resolverse los conflictos relativos a los principios, valores y disposiciones fundamentales, con el objeto de reparar las violaciones de los mismos”. En una visión amplia sobre su contenido, esta disciplina abarca el estudio de los instrumentos de defensa de la carta magna; se trata del órgano jurisdiccional encargado del control de constitucionalidad, de las vías procesales y de las diferentes categorías procesales insertas en la carta magna que permiten preservar su supremacía. Véase Villabella Armengol, Carlos M, “Derecho procesal y constitucionalismo en Cuba”, en Matilla Correa, Andry y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (Coords.), *Escritos sobre derecho procesal constitucional. Homenaje cubano al profesor Fix Zamudio en sus 50 años como investigador del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, Facultad de Derecho de la Universidad de La Habana y Unión Nacional de Juristas de Cuba, 2012, pp. 366-368; Fix-Zamudio, Héctor, “La defensa de la Constitución”, *Revista de la Facultad de Derecho*, Culiacán, 1967, pp. 139-178; Fix-Zamudio, Héctor, “Breves reflexiones sobre el concepto y el contenido del derecho procesal constitucional”, *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1999, pp. 89-119; también reproducido en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (coord.), *Derecho procesal constitucional*, México, Porrúa, 2001, pp. 93-125.

que se incoan ante los tribunales, la carta magna “alcanza su virtualidad procesal y se vivifica”;² configurándose dentro del ordenamiento jurídico no como cualquier norma jurídica, sino como la que prevalece y domina al resto de las normas, dándoles sentido y siendo pauta para su interpretación, cuya validez y fuerza jurídica superior le viene asegurada además por su condición de “norma jurídica directamente invocable y aplicable en juicio”.³

La salvaguarda de la supremacía del texto constitucional se erige hoy como un verdadero imperativo ya que sus postulados marcan el plano jurídico del *deber ser* y constituyen una exigencia a la materialización de sus contenidos cuando se trata de la defensa del ideal de justicia, de la seguridad jurídica ciudadana y del equilibrio social; lo anterior será medianamente posible si todos los dirigentes, los funcionarios estatales y administrativos y otros entes sociales y privados le reconocen su lugar, . Para salvaguardar la carta magna, se requiere de la efectividad de los controles que se realicen en aras de garantizar su superioridad en el ordenamiento jurídico, en especial el llamado a realizar por los tribunales.⁴ Así, cuando el disfrute de un derecho humano dependa de la regulación ordinaria, se debe estimular aun más la invocación de la Constitución y la interpretación basada en ella.

² Cutié Mustelier, Danelia y Méndez López, Josefina, “Derechos y garantías judiciales en Cuba. Notas para una propuesta procesal”, en Matilla Correa, Andry y Ferrer MacGregor, Eduardo (Coords.), *Escritos sobre derecho procesal constitucional. Homenaje cubano al profesor Fix Zamudio en sus 50 años como investigador del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, Facultad de Derecho de la Universidad de La Habana y Unión Nacional de Juristas de Cuba, 2012, p.2.

³ García de Enterria, Eduardo, *La Constitución española de 1978 como pacto social y como norma jurídica*, disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoComparado/123.5/cnt/cnt16.pdf>, p.390. Consultado el 21 de agosto de 2012, 7:30 am.

⁴ A tales efectos se ha esgrimido que el verdadero proceso tributario sólo se inicia mediante la intervención de un Tribunal. Véase Torres, Agustín, Tutela jurisdiccional efectiva, disponible en [http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/e77224bd8b0568fd03256d6f003f9a82/\\$FILE/Doctrina0400.pdf](http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/e77224bd8b0568fd03256d6f003f9a82/$FILE/Doctrina0400.pdf), p. 12. Consultado el 15 de marzo de 2012, 11:20 am.

II. *SOLVE ET REPETE VERSUS TUTELA JUDICIAL.* ALGUNAS CONSIDERACIONES NECESARIAS

La relación jurídico-tributaria se manifiesta, en la mayoría de las ocasiones, como una relación de conflicto porque la administración pública cuenta con potestades y con privilegios a los efectos de proteger la correcta y la rápida recaudación del crédito fiscal.

Además del interés general que media como justificación para la exigencia de tales prerrogativas se invocan como fundamentos la presunción de legitimidad de la pretensión estatal, la ejecutividad y la ejecutoriedad de los actos administrativos. Sin embargo, puede presentarse el problema de que tales privilegios, como es el caso de la regla *solve et repete*, afecten derechos fundamentales y principios consagrados por el texto constitucional. De forma paralela, se coloca en un gran dilema, al juez cuando, en su función de impartir justicia, se enfrenta a un caso cuya solución se encuentra en una norma de dudosa constitucionalidad; al encontrarse en la norma regulada una institución que sienta las bases para que se cree un cauce hacia la desigualdad y hacia la inseguridad jurídica, ésta estará sujeta a la instancia judicial y a la correspondiente admisión de la demanda al previo pago de la prestación pecuniaria que el acto a impugnar implica.

1. *Fundamentos teóricos de la regla solve et repete* *en el entorno tributario*

El *solve et repete*, según calificaciones de autorizada doctrina, ha constituido, desde sus inicios, un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y para hacer ilusoria la defensa del contribuyente.⁵

A propósito de la formulación de la regla se han señalado diversos criterios en la doctrina: De Mendizábal Allende, por ejemplo, la define como la exigencia de que el demandante en el proceso contencioso-administrativo abone previamente las cantidades objeto de controversia judicial que adeude a la administración pública como consecuencia de una

⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos, Gómez de Sousa, Rubens y Valdés Costa, Ramón, *Reforma tributaria para América Latina III. Modelo de código tributario*, Washington DC, Unión Panamericana Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, 1968, p. 124.

relación jurídico-tributaria, cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o sancionador.⁶ En este sentido, Jarach sostiene que el *solve et repete*, en su forma pura, constituye un presupuesto procesal para que el juez pueda entrar al conocimiento de la *litis*, lo que determina una inversión en el proceso de conocimiento, por el cual se impone el pago del tributo antes de que se decida si éste es pertinente, invirtiendo así las habituales normas del proceso que hacen preceder el juicio de ejecución.⁷

Giannini la califica como gravosa condición;⁸ Garrido Falla la considera un injustificado privilegio administrativo⁹ y Valdés Costa la juzga como un odioso obstáculo al proceso tributario.¹⁰ Por su parte, Soto Kloss la cataloga de resabio absolutista, refiriendo además que sólo en su enunciado se revela la barbaridad jurídica que implica y su brutal contrariedad con el respeto más elemental de los derechos fundamentales de la persona humana.¹¹

En opinión de Villegas, el *solve et repete* se encuentra profundamente arraigado en la mentalidad de los administradores y de ciertos tribunales que caen en el error de creer que se trata un principio sagrado, auténtico basamento del derecho tributario e imprescindible para la supervivencia del Estado.¹² Fonrouge coincide en este pensamiento al sostener que, si bien es verdad que se debe asegurar el interés fiscal poniéndolo a cubierto de malévolas argucias y expedientes dilatorios, tal finalidad se puede obtener por diversos medios, sin necesidad de recurrir a uno justamente condenado como inicuo instrumento de tortura, llamado a desaparecer.¹³

⁶ Mendizabal Allende, Rafael, “Significado actual del principio *solve et repete*”, *Revista de Administración Pública*, núm. 43, 1964, p. 107.

⁷ Jarach, Dino, *Estudios de derecho tributario*, Buenos Aires, 1998, p.282.

⁸ Giannini A. D., *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 264.

⁹ Garrido Falla, F., *Tratado de derecho administrativo*, Madrid,, 1962, p. 514.

¹⁰ Valdés Costa, Ramón, *El contencioso administrativo*. **Disponible en:** <http://www.google.com.cu/search?q=Ram%C3%B3n+Vald%C3%A9s+Costa%3A+El+contencioso+administrativ&ie=utf-8&oe=utf8&aq=t&rls=org.mozilla:es-ES:official&client=firefox-a>, p. 2. Consultado el 15 de marzo de 2012, 2:25 pm.

¹¹ Soto Kloss, E., “El *solve et repete*. Notas sobre un resabio absolutista en el Estado constitucional de derecho”, *Revista Ius Publicum*, núm. 6, 2001, p.82.

¹² Villegas, Héctor B, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Séptima Edición, ampliada y actualizada*, Argentina, Ediciones Depalma, 2001, p. 458.

¹³ Al respecto, Villegas nos ofrece un panorama del derecho tributario comparado, y nos advierte que es un error muy difundido entender que esta regla es el principio indis-

La regla *solve et repete*, derivada de un viejo *privilegium fisci*, tal y como aseguran García de Enterría y Fernández,¹⁴ 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 el previo pago de lo exigido como requisito para poder interponer las demandas o los recursos posibles—mediante la correspondiente acreditación de pago—; de ahí que se configure como presupuesto de admisibilidad de la acción y obstaculice *la garantía jurisdiccional que representa el libre acceso al contencioso-administrativo*.¹⁵

En opinión de Pérez Urquiza, esta regla implica un doble gravamen para el obligado tributario siempre que el sujeto se vea obligado al pago de la cantidad adeudada, al pago de las costas procesales, al pago de la representación letrada y de otros pagos colaterales que puedan sobrevenirse, por lo que la afectación económica es indudable en el ámbito tributario,¹⁶ y a lo que los propios García de Enterría y Fernández calificaron como de sorprendente y de abusivo requisito que cegaba la vía procesal a quien careciese de recursos económicos:¹⁷ queda afectada, así, la tutela judicial del contribuyente, al estar condicionado su acceso a la previa satisfacción de las obligaciones monetarias impuestas por la administración tributaria. La exigencia de esta regla priva, pues, al contribuyente a su derecho de revisar los actos de la administración cuando solicite un pronunciamiento sobre la legitimidad del acto administrativo que le impone una obligación a su juicio ilegal; la regla obstaculiza, asimismo, el acceso a la garantía que representa la intervención del juez, como sujeto imparcial, en este tipo de conflicto porque da vía libre a la administración para decidir sobre la legalidad de sus propios actos.

cutible en la doctrina y en las legislaciones de los diversos países. *Ibidem*, pp. 461-462 y 469.

¹⁴ García de Enterría, Eduardo, y Tomás-Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo*, Madrid, 2006, p. 635.

¹⁵ Cutié Mustelier, Danelia, *El sistema de garantías de los derechos humanos en Cuba*, Tesis doctoral, Santiago de Cuba, 2001, p. 38 (inédito).

¹⁶ Pérez Urquiza, Yalenni, *La solución de los conflictos tributarios en la vía judicial en Cuba*, tesis presentada en opción al título académico de Doctor en Ciencias, 2011, p. 72.

¹⁷ García de Enterría y Fernández, *op. cit.*, p. 635.

A. *Tesis que fundamentan el fin y justificación práctica de la regla solve et repete*

Respecto a las razones o a los motivos que hacen sustentar la exigencia de esta regla, la doctrina universal no ha tenido una posición uniforme, por lo que se han procurado diversas explicaciones. Sobre este particular resulta válido destacar el enjundioso ensayo elaborado por Martín Oviedo en el que en un intento de síntesis enumera las siguientes teorías:¹⁸

- Tesis administrativista. En virtud de la cual se sostiene que el fundamento del requisito del previo pago podría verse en una *presunción* (genérica) *de legitimidad de los actos administrativos* o, bien, más concretamente, en el *principio de ejecutividad* de dichos actos. Para esta corriente, los principios administrativos se encuentran presentes de forma permanente en el derecho tributario, por lo que el acto de fijación del tributo, al igual que cualquier otro acto administrativo, le asiste una presunción de legalidad y es, por lo mismo, ejecutorio. De esta forma ven en el *solve et repete* una disposición excepcional, con una virtualidad para invertir los principios procesales ordinarios y para colocar la ejecución con anterioridad a la decisión. En tal sentido, la regla se exhibe como un complemento de las limitaciones al ejercicio del poder jurisdiccional sobre los actos de la administración, ya que no puede modificarlos ni revocarlos. A este fundamento han acudido autores como Mortara, Vitta, Bodda, Borsi, D'Alessio, Bielsa; Pugliese afirma que este fundamento es el único que posee importancia científica.¹⁹
- Tesis o posición iusprocesalista. Se advierten dos vertientes: los que, como Grau, Quarta y Uckmar, ven en el *solve et repete* una cuestión prejudicial, cuya inobservancia impedía la Constitución o el nacimiento de la relación procesal, es decir, es un presupuesto de la acción; y los que observan esta regla como una excepción procesal y que se configura como condición para que el juez pue-

¹⁸ Martín Oviedo, José María, “La decadencia de la regla *solve et repete* y la doctrina del consejo de Estado”, *Revista de Administración Pública*, Núm. 43, 1964, pp. 152-155.

¹⁹ Pugliese, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, México, 1939, p. 227.

da conocer el fondo del asunto. De modo objetivo, Chiovenda lo califica de “excepción” y A. D. Giannini de “presupuesto procesal (objetivo)”, aunque hace hincapié sobre el carácter de “obstáculo” que tiene tal regla.

- Tesis fiscal. Sus defensores sostienen que el *solve et repete* aparece como un privilegio o beneficio de Hacienda, como medio de tutela de los créditos fiscales. Chiovenda y Uckmar, Zingali, Garrido Falla²⁰ y Mendizábal²¹, entre otros, hablan, en sentido peyorativo, de un “privilegio o beneficio de Hacienda”.
- Tesis política. En virtud de la cual la regla *solve et repete* pretende, en primer lugar, ser un medio del ente público para obtener sus ingresos tributarios de manera puntual y sin mayores contratiempos, y, a su vez, combatir a aquellos sujetos pasivos que, a través de la manipulación de la justicia, buscan los medios para no cumplir con las obligaciones impuestas o, simplemente, dilatar su cumplimiento.

Con motivo de desentrañar la posible naturaleza jurídica de esta regla, se ha apuntado, además, la denominada “tesis autonomista” que reconoce al *solve et repete* como un elemento propio del derecho tributario con fundamentos políticos, económicos y culturales. Otros, simplemente, han unificado varias teorías para explicar la necesidad de su instrumentación.

Sin lugar a dudas, las tesis aquí abordadas aportan argumentos que, desde aristas diversas, intentan justificar la aplicación del *solve et repete*. Si nos aferramos a esta regla como requisito de admisibilidad que tiende a garantizar a cualquier costo la obtención del ingreso tributario previsto, se crea una medida protectora para la política fiscal del Estado por la eficacia que logra la presunción de legitimidad de los actos administrativos. En materia tributaria se condiciona, al pago previo, el ejercicio de derechos reconocidos en la constitución y se deja indefenso al contribuyente.

2. Contenido y alcance de la tutela judicial

La tutela judicial es, probablemente, uno de los derechos y una de las garantías más importantes dentro del ámbito procesal y del ámbito

²⁰ Garrido Falla, F, *op. cit.*, p. 505.

²¹ Mendizábal Allende, Rafael, *op. cit.*, p. 121.

constitucional. En tal sentido, Bidart Campos considera como un avance el que anida en “(...) el derecho procesal constitucional por la habilitación de rutas tutelares en el sistema de garantías, con apertura del acceso a la justicia, ahora llamado derecho a la tutela judicial eficaz”.²²

Para el derecho administrativo, la tutela judicial efectiva es una consecuencia del principio de legalidad y del control que se deriva del mismo con los tribunales como garantía primordial,²³ y que encierra dos vertientes distintas: la positiva, de sumisión de la administración al control jurisdiccional, y, de otro lado, la negativa, de los privilegios que configuran el régimen de autotutela de la administración.²⁴

Según González Pérez, el derecho a la tutela jurisdiccional es el derecho de toda persona a que se le “haga justicia”, a que, cuando pretenda algo de otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional a través de un proceso con unas garantías mínimas.²⁵

El contenido de la tutela judicial, más allá del acceso a los tribunales, ha sido tema de debate por los estudiosos del derecho. Al decir de Solano C., Luis F., la tutela judicial efectiva o la tutela judicial plena no sólo es un derecho fundamentalísimo, sino que, además, es un derecho instrumental al servicio de otros muchos derechos fundamentales, los llamados de goce; por lo tanto, resultaría de poca o ninguna utilidad que se nos confirieran derechos si en condición de amenaza o violación de ellos no pudiéramos obtener protección o reparación, y, más en concreto, la protección jurisdiccional.²⁶ Asimismo, la tutela judicial refiere que este derecho implica un haz de derechos que se despliegan a lo largo del proceso, todos con igual peso y esencialidad.²⁷

Carroca Pérez expresa que la tutela judicial efectiva garantiza la posibilidad de acceder a los órganos jurisdiccionales al iniciar un proceso, la

²² Bidart Campos, Germán J., “Panorama de los derechos humanos a fin de siglo”, *La ciencia del derecho durante el siglo XX*, MÉXICO, UNAM, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, 2011, p. 103.

²³ Santamaría Pastor, *Principios de derecho administrativo general*, Madrid, 2005, p. 86.

²⁴ *Idem*.

²⁵ González Pérez, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, Madrid, 2001, p. 33.

²⁶ Solano, Luis, *Tutela judicial en Centroamérica*, disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2554/10.pdf>, p. 103, consultado el 24 de septiembre de 2012, 3:45 pm.

²⁷ *Ibidem*, p. 108.

obtención de una sentencia motivada que declare el derecho de cada una de las partes, la posibilidad de las partes para poder interponer los recursos que la ley provea y la posibilidad de obtener el cumplimiento efectivo de la sentencia”.²⁸

Otros autores, consideran que su contenido es mucho más amplio y que incluye, además, todos aquellos principios y garantías legales que informan el debido proceso²⁹ como es el caso de la gratuidad de la justicia o del derecho a la defensa.³⁰

Siguiendo esta línea de ideas, Bautista Gutiérrez concluye que la tutela judicial es un derecho que supone el acceso de todas las personas a los órganos judiciales para la satisfacción de sus derechos y para la satisfacción de sus intereses legítimos en el marco de un proceso que garantice la igualdad de las partes, de la audiencia y de la contradicción, de la defensa y de la asistencia letrada a la propuesta y a la práctica de los medios de prueba pertinentes, que garantice un proceso público y sin dilaciones indebidas para obtener una resolución fundada en el derecho sobre las pretensiones deducidas con arreglo a las normas de competencia y de procedimiento legalmente establecidos, que garantice la inclusión de los recursos previstos en las leyes, y que garantice la inmodificabilidad y la efectividad de las resoluciones judiciales firmes; esto se logrará, eventualmente, a través de la ejecución de las mismas sin perjuicio. Además, en el caso del derecho a la tutela cautelar, la perspectiva del resultado obtenido por la actuación jurisdiccional es el mejor criterio para verificar el

²⁸ Perozo, Javier y Montaner, Jessica, “Tutela judicial efectiva en la Constitución de la república bolivariana de Venezuela”, *Revista Frónesis*, Caracas, vol.14, núm. 3, diciembre de 2007, p. 3.

²⁹ El debido proceso y la tutela judicial efectiva son categorías complejas que hacen referencia a cuestiones diferentes, aunque muy vinculadas. El derecho al debido proceso tiene como objetivo esencial garantizar que el proceso judicial garantice los derechos del contribuyente. En consecuencia, el debido proceso está conformado por el principio de presunción de inocencia, por el derecho a la defensa, por el principio de ser juzgado por leyes y tribunales preexistentes y por el principio de no ser juzgado dos veces por el mismo hecho, entre muchos otros que contribuyen a perfeccionar el cauce procesal. Véase Simón Otero, Liana, *La protección del contribuyente en Cuba: una visión desde el derecho constitucional tributario*. Tesis presentada en opción al título académico de máster en derecho constitucional y administrativo, 2011, p. 46 (inédita).

³⁰ Molina, René, *Reflexiones sobre una visión constitucional del proceso y sus tendencias jurisprudenciales: hacia un gobierno judicial*, Caracas, 2002, p. 10.

funcionamiento de todas las garantías procesales.³¹ Por tal motivo, Bautista Gutiérrez lo define como “el derecho que tiene toda persona natural o jurídicamente constituida a un debido proceso, garante de la obtención de un pronunciamiento legalmente motivado respecto al derecho o interés legítimo que se pretende reconocer, cuya ejecutabilidad sea viable una vez firme”.³²

Siguiendo los criterios precedentes, podemos afirmar que la tutela judicial implica, necesariamente, la presencia de dos elementos: la negación de obstáculos para el acceso a los procesos judiciales³³ y la existencia de unas garantías mínimas que coadyuven a su eficacia. Asimismo se debe tener en cuenta que el reconocimiento de la tutela judicial como derecho, encierra en su contenido el derecho de acción y la acompañan otros de sobrado calibre³⁴ como la exigencia de un juez para la solución del caso, el derecho a la información en el proceso, el derecho a un proceso sin dilaciones³⁵ y con garantías,³⁶ que se dicte una sentencia razonada, que ésta pueda ser recurrida y que dicha resolución sea ejecutada.

La defensa de la tutela judicial hoy, en materia tributaria, implica, entre otras cuestiones, eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia judicial e intensificar el control jurisdiccional de la actividad administrativa en pos de proteger al contribuyente frente a supuestas violaciones administrativas o posibles transgresiones por parte del órgano legislativo;³⁷ sin que

³¹ Bautista Gutiérrez, Lourdes, *La tutela judicial efectiva. Una visión crítica*, Tesis presentada para optar por el Título de Especialista en Derecho Civil y Patrimonial de Familia, Universidad de La Habana, Cuba, 2004, (material digital), p. 9.

³² *Ibidem*, p. 10.

³³ Díez-Picazo, Luis M., *Sistema de derechos fundamentales*, Madrid, 2005, p. 408.

³⁴ Pérez Urquiza, Yalenni, *op. cit.*, p. 53.

³⁵ Díez-Picazo, *op. cit.*, p. 420.

³⁶ Tejerizo López, José M., “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, abril-junio de 1994, p. 266.

³⁷ La tutela judicial efectiva no comporta una exclusiva exigencia a los jueces, pues también alcanza con vigor al legislador, al imponerle el requerimiento de unas normas jurídicas que lo favorezcan, mas no impidan ni entorpezcan su cabal ejercicio. Véase Benalcázar Guerrón, Juan C., *El derecho a la tutela judicial efectiva*, disponible en http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&view=article&id=2765:el-derecho-a-la-tutela-judicial-efectiva&catid=31:derecho-constitucional&Itemid=420, p.5. Consultado el 21 de agosto de 2012, 7:35 am.

sea menester, a tales fines, dar satisfacción a recaudos irrazonables como el que impone el *solve et repete*.

III. TUTELA JUDICIAL Y *SOLVE ET REPETE* EN CUBA. REALIDAD Y EXIGENCIA

El derecho constitucional refrenda las bases políticas, sociales, económicas y jurídicas de un país y regulan la constitución: aquellas relaciones sociales que mayor trascendencia poseen en la reproducción del sistema imperante; así, se convierte en fundamento del sistema económico adoptado, en su soporte legitimador y, por supuesto, en su garantía. Por esta razón y al ser el derecho tributario aquella parte del derecho financiero que regula el establecimiento y la aplicación de los tributos como mecanismo de captación de fondos públicos, sus postulados esenciales no pueden escaparse del marco constitucional al disciplinar la carta magna en las relaciones vitales para la economía del Estado y del *status* jurídico del individuo.

La constitución ha dejado de ser mero organigrama de la estructura y de las funciones de los órganos del Estado, o simple declaración de principios: se ha convertido en fuente de las fuentes, en norma directamente aplicable por los operadores jurídicos y en un objeto que los individuos en la defensa pueden invocar para presentar sus legítimos derechos ante los órganos jurisdiccionales.³⁸ Para que sea una ley viva y práctica se requiere su aplicabilidad directa por los tribunales³⁹ ante los conflictos que, en la práctica, se pueden suscitar en torno a su supremacía y a la consagración y a la salvaguarda de los derechos ciudadanos. Estos temas se adentran en el marco del derecho procesal constitucional y en ellos se pueden identificar algunos problemas cuya solución sigue siendo una cuestión pendiente del derecho cubano.

³⁸ Cutié Mustelíer, Danelia y Méndez López, Josefina, *op. cit.*, p. 1.

³⁹ Calvo Ortega, Rafael, *Curso de derecho financiero I, derecho tributario, parte general*, Barcelona, 2008, p. 67.

1. *Tutela judicial y solve et repete en Cuba.*

Breves apuntes sobre su recepción en la normativa actual

El reconocimiento de la tutela judicial en Cuba es un acápite que merece especial atención. A tales efectos resulta oportuno resaltar que nuestra constitución no reconoce expresamente a la tutela judicial efectiva ni como principio de funcionamiento del Estado ni como derecho, aun cuando estamos frente a un derecho ampliamente protegido —aunque, en algunos casos, con formulaciones diferentes— tanto en el derecho europeo y en el americano, como en tratados internacionales.⁴⁰

Sin embargo, autores como Borges Frías y Arias Gayoso creen que su fundamento se puede encontrar en los artículos 26 y 63 de la Constitución de la república.⁴¹ Pérez Urquiza no comparte esta postura, él manifiesta que tales preceptos se refieren a dos instituciones completamente distintas de lo que entraña el contencioso-administrativo: el artículo 26 hace referencia a la responsabilidad de dirigentes y funcionarios, y el 63, por su parte, acoge la figura del derecho de queja y petición; aunque el autor destaca la posibilidad de que, en algún momento, puedan conducir al citado proceso.⁴²

⁴⁰ A modo de ejemplos se pueden citar la Constitución Española de 1978 (artículo 24.1), que reconoce el derecho de toda persona a obtener tutela efectiva de los jueces (...), sin que, en ningún caso, pueda producirse una situación de indefensión, así como la Constitución de la república bolivariana de Venezuela de 1999, que en su art. 26 reconoce el derecho de toda persona a acceder a los órganos de administración de justicia(...), debiendo el Estado garantizar una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita (...) Del mismo modo se han celebrado tratados en los que se ha consagrado este derecho, pudiéndose citar la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre en 1948, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969.

⁴¹ Borges Frías, Jorge L. y Arias Gayoso, Grethel, *Justicia administrativa en Cuba*, disponible en http://www.avizora.com/publicaciones/derecho/textos/0030_justicia_administrativa_cuba.htm, consultado el 21 de agosto de 2012, 7:40 am. El artículo 26 de la Constitución república de Cuba, publicada en la gaceta oficial de la república de Cuba, Extraordinaria, núm. 3, del 31 de enero de 2003, apunta: “Toda persona que sufre daño o perjuicio causado indebidamente por funcionarios o agentes del Estado con motivo del ejercicio de las funciones propias de sus cargos, tiene derecho a reclamar y obtener la correspondiente reparación o indemnización en la forma que establece la ley”. Por su parte, el artículo 63 establece: “Todo ciudadano tiene derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades y a recibir la atención o respuestas pertinentes y en plazo adecuado, conforme a la ley”.

⁴² Pérez Urquiza, Yalenni, *op. cit.*, p. 105.

Ciertamente, el artículo 26 —más defendido como fundamento del acceso a la justicia— consagra una garantía jurídico-constitucional, consignada, además, como derecho: la garantía de la responsabilidad consistente en el derecho para reclamar y para obtener la reparación y la indemnización por daños o perjuicios causados indebidamente por un funcionario o un agente del Estado con motivo del ejercicio de funciones propias de sus cargos; se trata, pues, de una fórmula jurisdiccional para restituir derechos e intereses que hayan sido afectados por hechos ilícitos cometidos por agentes del Estado. La ley se encargará de la regulación de la forma de reclamar y de obtener la correspondiente reparación o indemnización, que, desde luego, debe ser en una sede judicial.⁴³

La instrumentación de la tutela judicial resulta, en palabras de Prieto Valdés, difícil en la práctica porque requiere de un tratamiento administrativo inicial en el que se afirme la lesión que ha sido causada por el agente de la administración para luego poder reclamar judicialmente mediante proceso ordinario civil; en ese sentido, no existe una vía expedita que detenga la actuación administrativa para evitar mayores lesiones o amenazas.⁴⁴ Esta situación se agrava aún más por la subsistencia hoy de limitaciones que establece la propia ley de procedimiento civil, administrativo, laboral y económico porque, en su artículo 657, excluye las materias constitucionales del conocimiento de los tribunales⁴⁵ y el ejercicio de la potestad discrecional de la administración. Estas cuestiones, desde luego, restringen el ámbito protector del contencioso-administrativo como vía garantista: “lapidando las posibilidades de los administrados para recabar la intervención judicial para la defensa de sus derechos o intereses legítimos contra los posibles excesos o injusticias en que incurra en su actuar la administración pública”.⁴⁶

⁴³ Cutié Mustelíer, Danelia y Méndez López, Josefina, *op. cit.*, p. 15.

⁴⁴ Prieto Valdés, Martha, “El derecho, la Constitución y la interpretación”, en Pérez Gallardo (coord.), *Perspectiva del derecho cubano actual*, Madrid, 2006, p. 53.

⁴⁵ Al plantearse de una manera tan general y amplia el término “materias constitucionales”, puede entenderse que las reclamaciones sobre derechos reconocidos en el texto constitucional no podrán instarse ante esta vía, con lo cual se entraría en una contradicción con el artículo 656, inciso primero, que autoriza a la jurisdicción administrativa a conocer todas las pretensiones que se deduzcan contra las disposiciones de carácter general y resoluciones que emanen de la administración y que, en uno y otro caso, vulneren derechos legalmente establecidos a favor del reclamante. Véase Cutié Mustelíer, Danelia, *op. cit.*, p. 92.

⁴⁶ Marcheco Acuña, Benjamín, “Los límites de lo contencioso-administrativo en Cuba”, en Matilla Correa, Andry y Álvarez-Tabío, Ana M. (coords.), *El derecho público*

De igual modo, estos preceptos confinan los objetivos a cumplir por los tribunales populares en su función de impartir justicia,⁴⁷ que están regulados en el artículo 4o. de la Ley 82 de los tribunales populares, aprobada el 11 de julio de 1997 y que entró en vigor el 1o. de enero de 1988, y cobran especial relevancia los que ampara en los incisos *b*, *c* y *e*,⁴⁸ los que, en opinión de Díaz Tenreiro, Carlos M., “complementan la norma fundamental en el sentido de permitir la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos y permitir a quienes se refiere la norma enunciada el acceso a los órganos jurisdiccionales a fin de obtener tutela judicial efectiva y en este caso acceder a una protección real de sus derechos e intereses”.⁴⁹

Ahora bien, escribir hoy sobre la tutela judicial o, con mayor propiedad, escribir sobre el proceso contencioso-administrativo es adentrarnos de lleno en el campo de la protección de los intereses generales que se expresan en el funcionamiento administrativo y en el de los derechos de los administrados frente a la operatividad del aparato administrativo; resulta de gran significación, en este orden, lo que, al decir de Matilla Correa, constituye “uno de los sempiternos problemas que plantea el ejercicio de la función administrativa y la relación entre la administración pública y los administrados

en Cuba a comienzos del siglo XXI. HOMENAJE AL DR. FERNANDO ÁLVAREZ TABÍO, LA HABANA, 2011, p. 364.

⁴⁷ Según se establece en el artículo 120 de la Constitución de la república de Cuba, la función de impartir justicia, dimana del pueblo y es ejercida en nombre de éste por el tribunal supremo popular y los demás tribunales que la ley instituye. La ley establece los principios objetivos de la actividad judicial y regula la organización de los tribunales; la extensión de su jurisdicción y competencia; sus facultades y el modo de ejercerlas; los requisitos que deben reunir los jueces, la forma de elección de estos y las causas y procedimientos para su revocación o cese en el ejercicio de sus funciones”.

⁴⁸ En el artículo 4o. de la Ley 82, de los tribunales populares, aprobada por la Asamblea Nacional en su sesión del 11 de julio de 1997 y publicada en la Gaceta Oficial de la República de Cuba, extraordinaria, de 14 de julio del mismo año, se encuentran fijados los principales objetivos a cumplir por los tribunales en el ejercicio de su actividad, pudiéndose citar entre ellos los recogidos en los siguientes incisos: *b*) salvaguardar el orden económico, social y político establecido en la Constitución; *c*) amparar la vida, la libertad, la dignidad, las relaciones familiares, el honor, el matrimonio, y los demás derechos e intereses legítimos de los ciudadanos; *e*) amparar los derechos e intereses legítimos de los órganos, organismos y demás entidades estatales; de las organizaciones políticas, sociales y de masas; así como de las sociedades, asociaciones y demás entidades privadas que se constituyen conforme a la ley.

⁴⁹ Bautista Gutiérrez, Lourdes, *op. cit.*, p. 5.

en los marcos de realización de esa función pública”;⁵⁰ y resulta necesario el control del funcionamiento administrativo.

Ciertamente, el control como mecanismo permite comprobar, fiscalizar, inspeccionar, supervisar y constatar la correspondencia entre la actuación de la administración tributaria y lo establecido a tales efectos por el orden jurídico que determina y que rige esa actuación; con el objetivo de establecer una vía especial para respaldar la eficacia jurídica de las relaciones que se derivan del funcionamiento de la administración pública y, paralelamente, que signifique un medio de protección de los derechos de los contribuyentes.

En nuestro sistema tributario, este control se realiza, en primera instancia y en la vía administrativa, la etapa marcada precisamente por la exigencia del *solve et repete*.

Esta regla, arraigada en la legislación fiscal y administrativa cubana desde prácticamente sus inicios, encuentra en la actualidad⁵¹ su respaldo legal en el Decreto-ley 169/97: “De las normas generales y de los procedimientos tributarios”, así como en la resolución 8/98 del ministerio de finanzas y precios; la regla resultan ser una especie de simbiosis de las teorías administrativista y procesalista porque se fundamenta en la ejecutoriedad del acto administrativo objeto de *litis*, así como en la necesaria condición de pago para que sea conocido en proceso contencioso. Por lo general, la regla se exige para la presentación de recursos en vía jurisdiccional, aunque algunas legislaciones, como la nuestra, la exigen desde la misma fase administrativa. Por tal motivo, una de las principales características de su regulación es la negación de su doble pedido toda vez que sólo es requerido para la interposición del recurso de Alzada;⁵² queda configurada, así, una

⁵⁰ Matilla Correa, Andry, *Panorama general del derecho administrativo en Cuba*, (material digital), p.60.

⁵¹ Este decreto-ley se mantiene vigente hasta el 31 de diciembre de este año, pues ha sido derogado por la nueva ley tributaria aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular, la que entrará en vigor a partir del 1o. de enero de 2013.

⁵² El Decreto-Ley 169/97, publicado en la *Gaceta Oficial Ordinaria*, núm. 2, del 27 de febrero de 1997, reza en su artículo 165 que 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. De forma análoga la Resolución 8/98, publicada en la *Gaceta Oficial Ordinaria*, núm. 18 del 6 de abril de 1998, exige el previo pago en su resuelto noveno, reconociendo en el decimocuarto y decimoquinto la facultad que posee la administración tributaria para declarar inadmisibles el Recurso de Alzada cuando no se haya pagado previamente la cantidad reclamada al momento de su interposición, no cabiendo recurso alguno en la vía

vía administrativa previa consistente en recursos de paso obligatorio para, *a posteriori*, tener acceso a la justicia ordinaria.

Si bien no podemos ni debemos negar el importante papel de los tributos como parte de las finanzas públicas porque constituyen una de las principales fuentes de ingreso al presupuesto estatal y constituyen 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 de hacer valer sus derechos y de resolver sus disputas a través de la función jurisdiccional. La tutela judicial efectiva debe prevalecer sobre cualquier privilegio o prerrogativa de la administración, como ocurre con el *solve et repete*, toda vez que estamos ante un derecho fundamentalísimo que actúa como plataforma o como instrumento para la protección de otros derechos, abrazando bajo su manto varias manifestaciones que emergen para establecer un eficaz sistema de control jurisdiccional.

La tutela judicial, en primer lugar, garantiza el acceso a los órganos de justicia, es decir, a los tribunales populares y comienza, así, el debido proceso a través del derecho de acción, que se configura como la posibilidad jurídico-constitucional de plantear pretensiones ante los órganos de administración de justicia, sin que para ello se requiera otro requisito que ser persona.

Siguiendo con el acceso a la jurisdicción, resulta válido hacer referencia a un hecho actual de gran significado en materia fiscal en Cuba: la promulgación de la Ley 113 del sistema tributario, así como del decreto 308 que establece las normas generales y de los procedimientos tributarios.⁵³

Estas disposiciones normativas, de forma análoga al Decreto-ley 169/97, exigen a los contribuyentes el cumplimiento de ciertas condiciones para poder acceder a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa:

administrativa ni proceso en la vía judicial contra esta resolución que declara la inadmisibilidad del recurso.

⁵³ La Ley 113 fue aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular el 23 de julio de 2012. Por su parte el Decreto 308 del Consejo de Ministros se aprobó el 31 de octubre de 2012. Ambas disposiciones normativas fueron publicadas en la Gaceta Oficial de la República de Cuba, edición ordinaria núm. 53, del 21 de noviembre de 2012. Según disposiciones finales de estas normativas, entrarán en vigor y comenzarán por tanto a surtir efectos jurídicos a partir del día 1o. de enero de 2013.

el agotamiento previo de la vía administrativa y la exigencia del *solve et repete* en esta propia vía.⁵⁴

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 debe agotar los recursos administrativos determinados por ley, ante la misma administración presunta agravante —aunque este proceso muchas veces se dilata— para poder, *a posteriori*, instar ante los Tribunales.⁵⁵ De esta forma, la revisión

⁵⁴ 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 los artículos 464 al 473 de la Ley 113, así como en los artículos 183 al 201 del Decreto 308.

⁵⁵ 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 intoleable el mantenimiento del carácter obligatorio de las vías administrativas previas, las cuales, en la práctica, suelen ser ineficaces y, por tanto, una carga excesiva.

Varias han sido las voces que se han alzado en oposición al mantenimiento de esta vía; se pueden citar, por ejemplo, a García de Enterría quien sostiene que la exigencia de la misma para poder acceder al contencioso carece ya de toda justificación desde la perspectiva del funcionamiento constitucional de los poderes públicos, y propone, en tal sentido, como solución viable, convertir a la vía previa de preceptiva en facultativa, alude a una frase de un juez americano que dice: «No se puede obligar a nadie a intentar sacar agua de un pozo seco», y el pozo está seco cuando la administración se ha pronunciado ya, de modo que no hay por qué forzar a intentar sacar agua de ese pozo. Véase García de Enterría, Eduardo, “Los ciudadanos y la administración: nuevas tendencias en derecho español”, *Civitas, Revista española de derecho administrativo*, núm. 59, 1988, p. 335.

También son claras las palabras del autor español José Luis Rivero, quien expresa que la vía administrativa previa al contencioso-administrativo constituye un privilegio de la administración, que se justifica en la medida en que sirva de cauce para evitar controversias, no en los términos en que actualmente está configurada. Conforme a los actuales presupuestos constitucionales, la vía administrativa de recurso debiera establecerse con carácter facultativo. Si se mantiene su actual carácter preceptivo y se parte de que, en gran parte de los casos, es un procedimiento lento y no deseado, es de plena aplicación la doctrina del tribunal constitucional que no considera conforme al principio de tutela judicial efectiva la existencia de obstáculos impeditivos de un conocimiento judicial del fondo de las pretensiones, consideración que, en no pocos casos en la práctica, nos merece la vía administrativa previa. Véase Rivero y Sern, José Luis, “Vía administrativa de recurso y justicia administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 75, Madrid, Civitas, 1992, pp. 381 y ss.

En la misma dirección, Cassagne manifiesta que el requisito del agotamiento de la instancia carece de toda base constitucional y resulta opuesto, al menos como regla generalizada aplicable a todos los supuestos, al principio de tutela judicial efectiva, que reclama tanto el acceso irrestricto a un juicio pleno como juzgamiento sobre el fondo de la pretensión articulada en un caso contencioso administrativo. Véase Cassagne, Juan

se realiza en primera instancia en vía administrativa, etapa donde es la propia administración la que decide sobre la legalidad de sus actos: este hecho provoca un diseño incongruente porque es el propio órgano juez y, al mismo tiempo, parte en la decisión del conflicto, que se recrudece aun más con la exigencia del *solve et repete*, pues, si no se paga, la única alternativa que tendría el contribuyente sería interponer un recurso de reforma ante la propia autoridad que dictó la resolución, la providencia u otro acto administrativo objeto de impugnación.⁵⁶

A su vez, el previo pago tiene una razón exclusivamente práctica,⁵⁷ que de ningún modo justifica su permanencia en una administración pública que sirve con objetividad a los intereses generales.

Aun cuando en la doctrina no sea fácil encontrar defensores del mantenimiento de esta regla que aleguen argumentos convincentes en su favor, continúa estando viva en nuestro ordenamiento jurídico: incluso es reconocida en una norma de mayor jerarquía. De tal forma, la reciente ley tributaria ha dejado pasar la oportunidad de desterrar de una vez el precepto que consagra la regla, hecho que motiva a continuar tratando este tema ante las consecuencias que su exigencia genera.

Sin dudas, el *solve et repete* es un obstáculo procesal que coloca en una situación de clara indefensión al contribuyente que quiera hacer valer sus derechos e intereses legítimos; por lo que carece de justificación

Carlos, “La tutela judicial efectiva. Su incompatibilidad con el dogma revisor y con la regla del agotamiento de la vía administrativa”, *Revista de Derecho Administrativo*, núm. 11, Buenos Aires, 1999, pp. 525 y ss.

⁵⁶ Sin embargo merece especial reconocimiento el elemento novedoso que incluye el nuevo reglamento de la normas generales y de los procedimientos tributarios establecido por el decreto 308, al disponer en su artículo 194 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* (las cursivas son mías) 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.

Ciertamente, este precepto viene a suavizar un tanto la exigencia del *solve et repete*, aunque sólo se podrá hacer con carácter excepcional, al entrar en el campo de la subjetividad cuando depende de la valoración que haga la autoridad competente de la administración tributaria inmediata superior de la que resolvió la reforma.

⁵⁷ En muchos sectores de la administración, fundamentalmente en materia tributaria, subyace todavía la idea de que el *solve et repete* es un elemento técnico que viene a reforzar el principio de ejecutividad de los actos administrativos y, en consecuencia, a favorecer una mayor eficacia en la actuación administrativa.

constitucional. El *solve et repete* tampoco es proporcionado ni razonable: no sólo porque veda el acceso a la instancia judicial, sino también porque, en definitiva, impide el acceso a los distintos recursos que prevé el ordenamiento jurídico, a un sistema efectivo de protección cautelar a las pretensiones del particular, a la observación de ciertas garantías que aseguren el derecho a un debido proceso y, en fin, a la obtención de una sentencia eficaz y a su correspondiente ejecución.⁵⁸

Asimismo colisiona esta regla con el principio de igualdad incardinado en el texto constitucional, pues, al limitar las posibilidades de defensa y constituir un privilegio para la administración, genera una disparidad de trato jurisdiccional que coadyuva, además, a que el equilibrio interprocesal sea igualmente violentado.

Tal situación nos impone, pues, la necesidad de asegurar un marco jurídico garantista en torno a la defensa de los derechos del contribuyente: se debe erigir la revisión judicial sin obstáculos porque es la vía por excelencia para realizar el control eficaz de los actos de la administración tributaria.

Si se aboga, pues, por una eficaz prestación de justicia, resulta innegable la presencia de los órganos jurisdiccionales y, por tanto, la necesidad del reconocimiento de la tutela judicial efectiva en su doble carácter, de derecho y de garantía; toda vez que son los jueces los que, al reunir ciertas condiciones, se convierten en garantes máximos de los derechos humanos.

Nuestros tribunales son órganos independientes e imparciales, dotados de la necesaria fuerza vinculante, integrados por jueces legos y profesionales, elegidos popularmente, todos capacitados para aplicar los derechos de conformidad con su contenido constitucionalmente reconocido; Los tribunales ejercen, a nombre del pueblo, la función de impartir justicia, de modo que deben permitir que quien se vea vulnerable o amenazado en algunos de sus derechos humanos pueda obtener su protección o pueda

⁵⁸ Tal y como se ha apuntado con anterioridad, el derecho a la tutela judicial efectiva tiene una incidencia directa en los distintos momentos del proceso, etapas que pueden ser resumidas en tres momentos fundamentales, a saber, el acceso a la jurisdicción, el debido proceso y la ejecución de lo juzgado. Por tal motivo si la regla *solve et repete* limita la posibilidad de acceder a los órganos jurisdiccionales para iniciar un proceso, obstaculiza también el derecho del contribuyente a la obtención de una sentencia motivada y oportuna que declare el derecho de cada una de las partes; la posibilidad de las partes de poder interponer los recursos que la ley provea, así como de obtener el cumplimiento efectivo de la sentencia.

obtener una restitución en el pleno goce de su derecho o pueda prevenir su violación inminente.

No debemos olvidar que el derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho irrenunciable, no sólo porque, como cualquier derecho fundamental, es inherente a la condición de la persona como titular de dichos derechos, sino porque incluso es obligación del Estado garantizarlo y evitar que haya cualquier caso de obstaculización.

El acceso a los órganos jurisdiccionales no puede, por tanto, estar condicionado, sobre todo a requerimientos económicos, pues son, en definitiva, nuestros tribunales los que aseguran formalmente las garantías de los sujetos involucrados en los conflictos tributarios, ya que ofrecen, de forma, paralela justicia, igualdad y seguridad jurídica, ésta última considerada en su doble dimensión: seguridad estrictamente jurídica del y para el individuo en los procesos y la de carácter sociopolítico, que incide cuantitativa y cualitativamente en el incremento de la confianza del individuo en las instituciones jurídicas y políticas.⁵⁹

2. Constitución, jueces y derechos: tríada indisoluble en pos de la salvaguarda de la supremacía constitucional y la protección jurídica del contribuyente

La no intervención del aparato judicial en el control de la legalidad de las disposiciones administrativas⁶⁰ y el limitado control judicial sobre los actos de la administración por incongruencias y restricciones que introduce la ley procesal, y otras, respecto a la constitución⁶¹ son algunos de los elementos que, en la actualidad, como bien apunta Prieto Valdés, pueden limitar el desarrollo de los valores y de los principios del ordenamiento jurídico cubano, lo que incide paralelamente en la legitimidad de las decisiones y del sistema y en el aseguramiento de los derechos de los administrados y de todos en general.

⁵⁹ Prieto Valdés, Martha y Pérez Hernández, Lissette, “Los derechos fundamentales. Algunas consideraciones doctrinales necesarias para su análisis”, en Prieto Valdés, Martha y Pérez Hernández, Lissette (comps.), *Temas de derecho constitucional Cubano*, La Habana, 2004, p. 305.

⁶⁰ Prieto Valdés, Martha, *op. cit.*, p. 53.

⁶¹ Prieto Valdés, Martha, *El control como instrumento de aseguramiento de derechos y de la continuidad del diseño*, conferencia magistral en el VIII Encuentro de la Sociedad de Derecho Constitucional y Administrativo, La Habana (material digital), 2 de abril de 2008, p. 2.

En tal sentido, la potenciación de la aplicación directa de la Constitución por parte de los jueces se convierte hoy en un imperativo, pues son ellos los que pueden resolver conflictos e impartir Justicia, reconocer, restituir o privar de derechos, marcar límites a la manera de actuar individual y de la administración conforme a la previsión legal y constitucional.

A pesar de no regular expresamente contenido alguno de carácter tributario,⁶² la constitución cubana está imbuida de principios de vital importancia que tienen una gran resonancia y aplicación en el extenso campo de la fiscalidad, especialmente en relación a la protección del contribuyente, y de los que se pueden valer los jueces para argumentar sus decisiones.

El derecho de acceso a los órganos de administración de justicia debe estar signado, en primer lugar, por el principio de igualdad y de no discriminación.

Si de igualdad hablamos, lo primero que nos salta a la vista es la multiplicidad de opiniones que se han vertido sobre ella en la doctrina: ha sido como valor por algunos, como principio por otros o, simplemente, como derecho de naturaleza instrumental del que depende el ejercicio de los demás derechos.

En el ámbito tributario, y en opinión de Valdés Costa, para que se pueda hablar de igualdad, necesariamente los sujetos intervinientes deben estar sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción; cada uno de ellos debe tener los derechos y cumplir las obligaciones que establecen las leyes y, ante discrepancias que se produzcan entre ellos sobre el alcance de estos derechos y obligaciones, deberán ser siempre resueltas por jueces idóneos e independientes. La administración fiscal, sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, actúa como Estado-administrador (no como Estado-legislador o Estado-juez), por lo que, en esa actuación, se encuentra en un plano de absoluta igualdad respecto al contribuyente; de ahí que cualquier facultad extraordinaria o especial que alegue, debe fundarse en un texto constitucional que la establezca.⁶³ En ese sentido insiste este autor; además, en la necesaria compatibilidad que debe existir entre las facultades que por ley se le otorguen a la administración y los postulados contenidos en las normas constitucionales, pues en el derecho comparado son variados los ejemplos

⁶² En el caso de Cuba y en opinión de Valdés Lobán, el sistema tributario vigente hoy no está sustentado en una legitimidad de rango constitucional. Véase Valdés Lobán, Eurípides, *La imposición sobre el consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*, Alicante, 2002, pp. 271 y 272.

⁶³ Valdés Costa, Ramón, “Principio de igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria”, p. 109.

de facultades que violan la constitución y que, por tanto, son ilegítimas; podemos citar, entre ellas, al *solve et repete*.⁶⁴

Tapia C. pertenece a esta postura, pues manifiesta que la idea central que informa al principio de igualdad en el derecho tributario es la exclusión de las relaciones de poder, por lo que resulta inexacto afirmar que, en la relación obligatoria de naturaleza impositiva, el acreedor se encuentra en una posición de preeminencia jurídica sobre el deudor. Ciertamente, el Estado no comparece en este proceso como titular de un poder estatal, sino como un acreedor más, como titular de un derecho personal, que busca la tutela de su interés económico. El Fisco, en ejercicio de la función administrativa, sólo puede estimular, incentivar, exhortar, incluso amenazar al contribuyente para que cumpla con sus deberes impositivos, pero, en casos donde el contribuyente se resita, le está vedado satisfacer coactivamente su pretensión. En ese momento, —agotados infructuosamente los medios administrativos tendientes a la satisfacción de su pretensión tributaria— el fisco está obligado a pedir al poder judicial, como parte y en igualdad de condiciones con la otra parte (el ciudadano-contribuyente-deudor), que conozca, decida y ejecute su pretensión.⁶⁵

Javier Tapia refiere, asimismo, que la igualdad como principio excede el marco de la relación jurídica tributaria principal para vincularse estrechamente y encontrar su concreción en dos principios conexos, con los cuales prácticamente se identifica: la legalidad, en el derecho material y administrativo tributario, y la tutela judicial efectiva, en el derecho procesal.⁶⁶

Se debe tener en cuenta, además, como acertadamente afirman un grupo de autores cubanos, que el tema de la igualdad no puede tratarse sólo desde el punto de vista formal, sino que exige, además, un enfoque sociológico respecto a las posibilidades de realización de los derechos y facultades, a la existencia de un conjunto de condiciones objetivas, provenientes del medio que aseguren el ejercicio de derechos y facultades, y que permitan la defensa de los mismos en caso de amenaza o violación.⁶⁷

⁶⁴ *Ibidem*, p. 111.

⁶⁵ Tapia C., Javier, “Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 32, núm. 2, año 2005, pp. 332; 345.

⁶⁶ *Idem*.

⁶⁷ Prieto Valdés, Matilla Correa, Pérez Gallardo y Valdés Díaz, *Aproximación al estudio de algunos principios generales del Derecho y de su reconocimiento legal y jurisprudencial*, p. 6 (material digital).

Teniendo en cuenta los criterios que anteceden, resulta oportuno aclarar que la expresión *igualdad* supone igual regulación, igual trato, iguales derechos y deberes, igual posibilidad de ejercicio de derechos y facultades; cuya exigencia en el marco del procedimiento tributario no trae consigo la pérdida del valor del tributo como instrumento o vía del que se vale el Estado para captar fondos públicos al servicio del interés general. Asimismo, este principio no excluye la posibilidad de que la legislación tributaria, fundada en razones de interés público, reconozca en favor de la administración determinadas facultades y privilegios, los que necesariamente deben ejercerse en el marco de la legalidad sin que en ningún momento limiten o violen el espíritu y los artículos de la constitución; además, han de quedar sometidos a controles eficaces, fundamentalmente, del control judicial.

Muy relacionado al tema de la igualdad se encuentra el denominado control de constitucionalidad y de legalidad⁶⁸ de la creación legislativa llamado a realizar por los órganos jurisdiccionales toda vez que permite garantizar la igualdad a través de la suspensión de la aplicación o de la declaración de inconstitucionalidad de aquellas disposiciones de la administración pública que sean lesivas al principio constitucional de igualdad y que, consecuentemente, generen un trato desigual, como las que impiden el acceso a la justicia si no hay un pago previo de impugnado y que se amparan en el *solve et repete*, creación legislativa orientada a la defensa del crédito tributario y a la protección de la administración acreedora que no encuentra respaldo constitucional, por lo que carece de validez⁶⁹ y de legitimidad⁷⁰.

La Constitución de la república de Cuba regula como atribución de la Asamblea Nacional del Poder Popular, órgano supremo del poder del Estado

⁶⁸ La legalidad es un principio reconocido en los artículos 10 y 66 de la vigente Constitución de la República de Cuba, de ahí que su vulneración suponga la violación de la Constitución, concebida esta como orden normativo en su conjunto.

⁶⁹ Aún cuando una norma haya emanado de la autoridad facultada para ello y cumpliendo con el procedimiento establecido, puede carecer de validez dentro del ordenamiento jurídico si viola los principios de constitucionalidad y jerarquía normativa.

⁷⁰ Las normas ordinarias e incluso las complementarias, según un principio de compatibilidad vertical, son legítimas cuando se conforman, formal y sustancialmente, con los dictámenes de la Constitución. La legitimidad de esas normas transcurre de una situación jerárquica en que las inferiores reciben su validez de la superior. Véase Silva, José A. da, *Aplicabilidad de las normas constitucionales*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, p. 42.

y único con potestad constituyente y legislativa en la república,⁷¹ la facultad de decidir la constitucionalidad de las leyes y de las demás disposiciones normativas;⁷² esta atribución, como bien nos ilustran Prieto Valdés y Pérez Hernández, resulta cuestionable ante el hecho de que sea el propio parlamento, hacedor de las leyes, el que controle la constitucionalidad de su decir, erigiéndose así en juez de lo que es parte.⁷³ Además de la poca viabilidad que nos ofrece esta regulación, otra de las desventajas que se puede advertir en este orden es la ausencia de control judicial en la constitucionalidad de las leyes y demás disposiciones generales, lo que impide agilidad en la toma de decisiones sobre casos concretos e imparcialidad en las decisiones.

Hoy, a diferencia de la tendencia que progresivamente se ha venido patentizando en el derecho comparado, no contamos con un tribunal constitucional que se pronuncie sobre la virtualidad jurídica de la regla *solve et repete* mediante su contraste con la Constitución y que afirme la inconstitucionalidad de la misma. Tampoco existen, dentro del sistema de garantías instituidas instituciones universales consagradas y de probada eficacia como el amparo constitucional y el ombudsman.

No resulta posible, además, impugnar ante nuestros tribunales populares actuaciones, actos, resoluciones y disposiciones que causen lesiones a los derechos y a las libertades reconocidos en la Constitución; lo que implica, por tanto, la inconstitucionalidad de aquellas, pues, al ser eliminada la sala de garantías constitucionales y sociales, han quedado los tribunales al margen de la trascendental actividad de control constitucional.⁷⁴

Ahora bien, los órganos jurisdiccionales no sólo no pueden declarar su inconstitucionalidad, sino que tampoco pueden plantear directamente tal cuestión: únicamente pueden instar ante el tribunal supremo popular para que, en su condición de sujeto legitimado, plantee la cuestión a la Asam-

⁷¹ Constitución de la república de Cuba, artículos 69 y 70.

⁷² *Ibidem*, artículo 75-c.

⁷³ Además del control que realiza la Asamblea Nacional del Poder Popular, el consejo de Estado está facultado para suspender disposiciones del consejo de ministros y acuerdos y disposiciones de las asambleas locales cuando estos no se ajusten a la Constitución, así como para revocar acuerdos y disposiciones de las Administraciones Locales que la contravengan. Véase Prieto Valdés y Pérez Hernández, “El control de constitucionalidad de las leyes y otros actos. Sus formas en los Estados Unidos y en Cuba”, *op. cit.*, pp. 369-384.

⁷⁴ Cutié Mustelíer, Danelia y Méndez López, Josefina, “La función de los tribunales de salvaguardar la constitución”, p.5.

blea Nacional del Poder Popular, órgano que decidirá en última instancia. De esta forma les ha sido vedada la posibilidad de aplicar la norma que consideren contraria al texto constitucional, atribución que está en manos del parlamento.

Los jueces se encuentran ante esta disyuntiva. Entonces, ¿qué hacer? cuando, en su función de impartir justicia, no deben obediencia más que a la ley,⁷⁵ y, precisamente, la norma que resulta aplicable al caso concreto determina la no prosperidad de la pretensión y la consecuente inadmisibilidad de la demanda del contribuyente, que toma como fundamento el no pago de la suma que el acto a impugnar implica y que lo deja en una situación de desigualdad e inseguridad jurídica al quedar fuera del alcance de la función jurisdiccional, como bien sostienen Vega Gómez y Corzo Sosa, “para la protección y salvaguarda de los principios constitucionales”.⁷⁶

Si bien, en la vigente Constitución de la república, la igualdad no aparece definida expresamente como valor, principio o derecho, subyace en el valor de justicia social y en el de bienestar individual y colectivo consagrado en el artículo 1o.:⁷⁷ se puede encontrar en el capítulo sexto diversas formas de manifestación de la igualdad, ya sea en las relaciones familiares,⁷⁸ en las

⁷⁵ Constitución de la república de Cuba, artículo 122.

⁷⁶ Vega Gómez, Juan y Corzo Sosa, Edgar, *Tribunales y justicia constitucional*. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, p. 11.

⁷⁷ El artículo 1o. de la constitución cubana expresa: Cuba es un Estado socialista de trabajadores, independiente y soberano, organizado con todos y para el bien de todos, como república unitaria y democrática para el disfrute de la libertad política, la justicia social, el bienestar individual y colectivo y la solidaridad humana, estableciendo así los valores superiores del ordenamiento jurídico cubano. Para abundar al respecto pueden consultarse Méndez López, Josefina y Cutié Mustelier, Danelia, *La cláusula de la igualdad. Una relectura a 33 años de la constitución* (material digital) y Villabella Armengol, Carlos, “La axiología de los derechos humanos en Cuba”, *op. cit.*, pp. 291-300.

⁷⁸ Constitución de la república de Cuba, art. 36: El matrimonio (...) descansa en la igualdad absoluta de derechos y deberes de los cónyuges, los que deben atender al mantenimiento del hogar y a la formación integral de los hijos mediante el esfuerzo común, de modo que éste resulte compatible con el desarrollo de las actividades sociales de ambos.

políticas que establece el Estado,⁷⁹ en cuestiones de género,⁸⁰ en las esferas político electoral⁸¹ y laboral,⁸² etcétera.

La igualdad se nos revela así como un derecho o como un principio rector que irradia el espíritu y la letra del texto constitucional cubano que debe estar presente no sólo en el proceso de creación del derecho, sino también en su aplicación e interpretación. En estos momentos es en los que la figura del juez cobra un protagonismo esencial, cuya libertad de actuación estará limitada por la normativa, las circunstancias objetivas en que se produce el hecho y los valores ínsitos en el ordenamiento jurídico. Ello, tal y como nos ilustra Prieto Valdés, permitirá calificar de razonables las soluciones adoptadas, si, además su decisión, se ha basado en la defensa de la certeza, la igualdad ante la ley, la seguridad jurídica y la justicia.⁸³

De tal modo, siempre que se someta un asunto a su valoración, el juez deberá interpretar conforme a la Constitución las disposiciones legales que resulten pertinentes para la solución del caso en concreto y debe esquivarla norma lesionadora de la armonía del ordenamiento jurídico para que prevalezca siempre la de mayor legitimidad y superior jerarquía normativa.⁸⁴

⁷⁹ *Ibidem*, artículo 12: La República de Cuba (...) funda sus relaciones internacionales en los principios de igualdad de derechos (...).

⁸⁰ *Ibidem*, artículo 44: La mujer y el hombre gozan de iguales derechos en lo económico, político, cultural, social y familiar (...).

⁸¹ *Ibidem*, artículo 131: Todos los ciudadanos, con capacidad legal para ello, tienen derecho a intervenir en la dirección del Estado, bien directamente o por intermedio de sus representantes elegidos para integrar los órganos del Poder Popular, y a participar, con ese propósito (...) en elecciones periódicas y referendos populares, que serán de voto libre, igual y secreto.

⁸² *Ibidem*, artículo 43.3: (...) todos los ciudadanos perciben salario igual por trabajo igual.

⁸³ Prieto Valdés, Martha, *op. cit.*, p. 54.

⁸⁴ El doctor 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. Véase Álvarez Tabío, F., *El recurso de inconstitucionalidad*, La Habana, 1960, pp. 7-10.

La interpretación del magno texto debe realizarse en forma armónica, debe dar cohesión a los principios y valores superiores que se desprenden del texto constitucional en aras del respeto y de la protección de los derechos humanos, misión principal de nuestro Estado que ha quedado consagrada en la propia Constitución cuando establece que la ley primera de nuestra república ha de ser el culto de los cubanos a la dignidad plena del hombre.

Esta tarea no significa, para nada, que el aparato judicial pueda invadir funciones de otros órganos estatales: sólo puede determinar la norma aplicable al caso concreto, al garantizarla preservación de los principios y valores que están en la base del ordenamiento jurídico y en su armonía interna.⁸⁵

Éstas son algunas de las consideraciones que, en la actualidad, determinan que el tema del control de constitucionalidad en Cuba, principal y cotidiano instrumento para la defensa de la carta magna de posibles ataques del legislativo y, en segundo lugar, del ejecutivo, se erija en uno de los sempiternos temas pendientes de solución en el marco del derecho procesal constitucional.

Lo ideal sería la creación de un órgano *ad hoc*, como, por ejemplo, un tribunal constitucional, capaz de fiscalizar no sólo normas jurídicas, sino también actos administrativos que afecten algún derecho subjetivo o el interés legítimo de los ciudadanos; pero esta propuesta no resultaría viable o posible en la actualidad.

La solución es que se reconozca en favor de los tribunales populares (con la previa consulta al Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular), al menos, la facultad de no aplicar aquellas disposiciones normativas que contradigan o que limiten los principios, los valores y los postulados constitucionales, y, en su lugar, apliquen directamente la Constitución sin que sea necesaria la creación de órganos y de procedimientos especiales.

⁸⁵ Ciertamente la falta de sistematicidad en el empleo de la constitución por nuestros tribunales como norma directamente aplicable para dar solución a los casos que se someten a su consideración ha sido un elemento que ha incidido no sólo en la aplicación y eficacia de la misma, sino que, además, ha vulnerado el ejercicio de la acción para la defensa y control de la constitución, así como de la constitucionalidad de las demás disposiciones normativas.

El fundamento de la propuesta descansaría, pues, en el significado mismo del texto constitucional dentro del sistema jurídico. La Constitución es una norma jurídica viva y práctica, aplicable directamente, que contiene mandatos, principios y valores que constituyen pauta y guía obligada en el proceso de elaboración y organización formal y material, de todas las disposiciones normativas que a ella se subordinan. Por tal motivo, la carta magna tiene, además, una fuerza derogatoria sobre todos los actos normativos que le son contrarios; se erige como límite e instrumento de control. La invocación y la consecuente aplicación de la Constitución por nuestros tribunales se convierte hoy en un imperativo, toda vez que continúan dictándose normas jurídicas que en cierta medida limitan el contenido y el alcance de los preceptos, de los principios y de los valores constitucionales, ya que son, en definitiva, las conquistas de nuestro pueblo.

La pregunta que surge, inevitablemente, es: ¿Qué ganaremos con esto? Primero, preservar la supremacía del texto en el ordenamiento jurídico y político y, segundo, asegurar la realización de sus contenidos, salvaguardar el principio de legalidad, el de la igualdad en el trato, el de la seguridad y la certeza jurídica, la defensa del ideal de justicia y la realización más plena de los derechos de los ciudadanos y, en particular, de los contribuyentes.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

En la doctrina, la hostilidad contra la perduración de la regla *solve et repete* es manifiesta y casi general, por lo que este residuo histórico e injustificado que privilegia al administrativo, resulta un verdadero obstáculo para el contribuyente, toda vez que lo limita la posibilidad de recurrir los actos de la administración tributaria, tanto en sede administrativa como en sede judicial.

Si los tribunales, en su función de impartir justicia, sólo pueden conocer los conflictos tributarios una vez que se agota la vía administrativa, y, para que ésta concluya, se requiere que el contribuyente, en su condición de demandante, abone previamente el crédito objeto de controversia; evidentemente, el Estado procura al contribuyente los medios idóneos para acceder a la tutela judicial; este derecho se configura, al mismo tiempo, como garantía en el marco procesal-constitucional, y reclama, además, unas garantías mínimas de eficacia del acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, : a saber,

la imparcialidad de los jueces, la celeridad procesal, el cumplimiento de los fallos judiciales, entre otras que coadyuvan a la deseada efectividad en la administración de justicia.

Examinar el contenido y el alcance del *solve et repete* trae consigo, pues, analizar cómo se garantiza la protección del contribuyente en el marco de la relación jurídico tributaria. En Cuba, éste es un tema que cobra especial relieve, sobre todo si tenemos en cuenta que nos encontramos inmersos en un conjunto de transformaciones en el orden económico, dentro de las que sobresale el fortalecimiento del sistema impositivo, el cual aumenta vertiginosamente el número de sujetos tributarios a proteger. En tal sentido, la intervención judicial en el control de la legalidad de los actos y de las disposiciones de la administración constituye una exigencia: se evita, con ello, la proliferación de normas que establezcan prohibiciones o limitaciones para acceder a la vía judicial; los jueces contribuyen de forma paralela al aseguramiento del respeto de los principios de jerarquía normativa y de supremacía constitucional al no aplicar la normativa inferior que limite o vulnere el espíritu o los artículos de la Constitución. La revisión judicial, sin obstáculos, de los actos de la administración tributaria y de la seguridad jurídica constituyen, también de conjunto con la igualdad, elementos importantes para que la protección jurídica del contribuyente se respete, por cuanto propician un proceso tributario garantista y más eficaz.

Si bien lo ideal sería la supresión de la regla *solve et repete*, la solución que está hoy en manos de nuestros tribunales es hacer de la Constitución lo que es: una norma de aplicabilidad y eficacia directa, cuyos preceptos no sólo no pueden ser alterados, sino tampoco contradichos o ignorados por la acción o la omisión de los poderes públicos. Por tal motivo, el control de constitucionalidad de las normas jurídicas se erige en especial vía para respaldar y para proteger la Constitución frente a actos o a hechos de órganos estatales, de entidades económicas y sociales y de particulares, así como para garantizar la eficacia jurídica de las relaciones que se derivan del funcionamiento de la administración pública, de la actividad del legislador y del ejecutivo; lo que significa, a la par, un medio de protección de los derechos de los administrados.

Aun cuando el tratamiento de la defensa de la Constitución, como bien sostiene Fernández Bulté, es siempre un tema *espinoso técnica y*

políticamente,⁸⁶ se hace acuciante e impostergable hoy en Cuba la reflexión sobre este asunto ante los cambios que en el orden económico y social se propugnan. La Constitución ha de ser, entonces, la brújula que guíe tales transformaciones, sin que existan dudas o vacilaciones por parte de nuestros jueces al aplicar la normal e imponerla como ley primera de nuestra dignidad; esta cuestión esta continúa pendiente en el marco del derecho procesal constitucional.

C

⁸⁶ Fernández Bulté, Julio, “Los modelos de control constitucional y la perspectiva de Cuba hoy”, *op. cit.*, p. 349.

