

La revisión judicial de los actos de la administración tributaria en Cuba

Judicial revision of tax administration acts in Cuba

YALENNI PÉREZ URQUIZA

Doctora en Ciencias Jurídicas. Profesora de Derecho Financiero y Tributario y Derecho Mercantil. Jefa de área de Derecho de la Empresa e Internacional.

yperez@fd.uo.edu.cu , yalenniperez@gmail.com

Dirección. Facultad de Derecho. Universidad de Oriente.

Patricio Lumumba s/n, Santiago de Cuba. Cuba.

Para citar este artículo

Pérez Urquiza, Y (2016). La revisión judicial de los actos de la administración tributaria en Cuba Justicia Juris, 12(2), 77-86

Recibido: Junio 25 de 2016

Aceptado: Agosto 15 de 2016

DOI: <http://dx.doi.org/10.15665/rj.v12i2.1012>

RESUMEN

Ante la no ya tan reciente modificación del sistema tributario cubano con el establecimiento de una nueva ley en el 2012 que amplía el universo de relaciones tributarias y consolida los procedimientos tributarios, la necesidad de lograr índices adecuados de seguridad jurídica para los sujetos implicados es elevada. Esta necesidad cobra mayor relevancia en el análisis del proceso contencioso administrativo establecido en la legislación vigente para la materia tributaria, en donde la justicia tributaria debe alcanzar su mayor esplendor. Para analizarlo, en este artículo de reflexión se ha centrado el debate en tres momentos fundamentales del proceso: el acceso al contencioso administrativo, la tutela cautelar y el ejecución de sentencias derivadas de la solución de conflictos.

Palabras Clave: *Actos, administración tributaria, contencioso administrativo y tributario, ejecución de sentencias, revisión judicial, seguridad jurídica, tutela cautelar.*

ABSTRACT

In the presence of the not so recently Cuban tax system modifications (2012), the tax relations universe and consolidates tax procedures are amplified. And so, the need of adequate juridical safety indexes accomplishments is very high. This need is also relevant in the analysis of the administrative judicial process established in the valid law for tax issues, where the tax justice should fulfill elevated rates. To analyzed it, this reflection article describes a debate on three main aspects in the process: the access to administrative judicial process, the protection action and sentences executions.

Key Words: *Acts, administrative and tax process, cautery tutelage, judicial review, juridical safety, tax administration, sentence execution.*

1 El presente artículo es el resultado de una investigación y análisis crítico de la autora.

Introducción

La relación tributaria, por la naturaleza propia del tributo, es una relación complicada, por las posibilidades de actuación de las administraciones en las esferas de acción de los contribuyentes, y el resto de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria y la tensión que esto implica para los sujetos pasivos.

Estas posibilidades de actuación, ya prerrogativas, facultades o poderes, se concatenan con el deber de contribuir - clave en los sistemas tributarios- se nutren de principios, en algunos casos elevados a rangos de constitucionales, que se encumbran con otros no menos relevantes como los de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva (ya principio, derecho o garantía - como el debido proceso en dependencia de cada sistema jurídico y sus ponderaciones en los ordenamientos jurídicos)². Ello trasciende, o debe trascender, en la existencia de un proceso que atienda a los conflictos tributarios y que sea capaz, a la vez, de imbricarse a las exigencias de aquellas máximas anteriormente mencionadas.

En el caso de Cuba, los temas relacionados con la actividad impositiva no corrieron la suerte que otros dentro del derecho público. Si bien hoy puede destacarse ya la existencia de varios estudios críticos sobre los temas tributarios y procesal-tributario, no es éste precisamente el sector del derecho en el que como en otros, exista abundante doctrina con la que sostener un interesante debate. Como causa o consecuencia de ese signo, los procesos tributarios en el ordenamiento jurídico cubano han mantenido un cauce estable, -demasiado si se quiere- en torno a la dinámica que el contencioso-tributario ha tenido en buena parte del orbe. Bajo un modelo judicialista de enjuiciar a la Administración Tributaria en Cuba La Oficina Nacional de la Administración Tributaria (ONAT) encierra un proceso que tiene como elemento positivo el criterio del tiempo o la duración del proceso, en comparación con el tiempo de respuesta en un contencioso-administrativo de

otros ordenamientos, pero que principalmente, ha sido el resultado de los cambios a los que se vio sometido el derecho y la sociedad cubanas en siglos anteriores, en efecto, de la dominación española pasó a la proclamada República de 1902 -que no fue tal- y luego a la Revolución de 1959. En este escenario, se examinará la revisión judicial de los actos de la ONAT en Cuba, a partir de tres criterios que resultan trascendentales para el proceso en sí: el acceso al contencioso administrativo, a partir de las exigencias del cumplimiento de la vía administrativa previa y otras obligaciones que la complementan; la necesidad de la tutela cautelar y su ponderación dentro de la justicia administrativa y tributaria en sede judicial; y la ejecución de sentencias derivadas de conflictos de esta índole que garantizan la realización de la decisión judicial. Ello no significa, por supuesto, que se desmerite otros aspectos igual de relevantes para el proceso judicial, tales como los relacionados con la práctica de pruebas y los procesos probatorios.

Breve recuento de lo contencioso-tributario en Cuba

En períodos de dominación española (1500-1898), el nacimiento de la actividad impositiva en Cuba y el establecimiento de procedimientos para la solución de conflictos relacionados con la Hacienda, constituyeron uno de los primeros criterios a los que se les dio atención, como lo muestran las Leyes de Indias.

Pero si bien aquellas establecieron pautas primarias, un aspecto trascendental también lo fue, la consecuente construcción de reglas básicas en el contencioso-administrativo español en el siglo XIX y su aceptación y permanencia en el ordenamiento jurídico aplicado a Cuba en la época y momentos posteriores.

La difícil situación en la que se encontró la Hacienda española a lo largo del siglo XIX, generó un sistema contencioso-administrativo adornado por un grupo de técnicas jurídico-administrativas ya generalizadas, como la

³ García de Enterría y Fernández (2006) p. 563.

Asegura en este sentido, Andry Matilla Correa que los orígenes del contencioso-administrativo cubano no han sido fijados con claridad (Matilla Correa, A. 2010. P. 9; Pérez Urquiza, Y. 2010 P. 128-136). Pero, en el caso de la Hacienda, puede determinarse al menos el inicio de la vía administrativa, que luego se complementara con disposiciones que pudieran entenderse como normas en el orden "contencioso-administrativo". Los conflictos en materia de Hacienda eran oídos y resueltos por los oficiales de la Real Hacienda, al no encontrarse disposición especial sobre esta materia en estos órganos con facultades judiciales, lo que el contenido de las Leyes de Indias confirma, haciendo expresa exclusión de competencia en materia fiscal. Este parecer se consolidó, años más tarde, con el establecimiento y organización de la Junta Superior Directiva de Hacienda y de lo Contencioso de la Habana. Por Real Cédula de 13 de noviembre de 1800 se establece en Cuba la Junta Superior de la Real Hacienda, que fungió entonces como Tribunal de Apelaciones. Para el año 1817, según obra en el Legajo 1096 del Archivo Nacional de Cuba relativo al año 1817, se ordenó que los asuntos y expedientes que se tramitaban en la Junta Superior de la Real Hacienda pasasen al Juzgado de la Intendencia de Hacienda para su resolución.

cuestión de la inembargabilidad de los bienes públicos, el principio del *Solve et Repete*, la reclamación gubernativa previa a la vía judicial, la propia prohibición de interdictos e incluso, la generalización misma del privilegio de decisión ejecutoria³. (García de Enterría y Fernández, 2006. P 563) Así se perfiló el contencioso-administrativo que es heredado por muchas normas vigentes en Cuba y otros ordenamientos. Hacer un recuento de lo sucedido en el siglo XIX resultaría excesivo a los intereses de esta investigación⁴.

Sin embargo, la Ley española de 13 de septiembre de 1888, denominada Santamaría de Paredes se aplica en Cuba por Real Decreto de 23 de noviembre del mismo año. El Reglamento de 29 de diciembre de 1890 de la misma Ley, llegó a Cuba por Real Orden de 4 de abril de 1891. Por el contrario, el Real Decreto de 22 de junio de 1894, modificativo de la Ley Santamaría de Paredes, no se aplicó en Cuba. Las mayores innovaciones que introdujo la Ley de 1888 fueron en el ámbito competencial, procediendo el recurso contencioso contra todo tipo de resoluciones administrativas que reunieran los requisitos que el propio texto señalaba⁵. (García de Enterría 2001. P. 39 y García de Enterría y Fernández 2006. P. 565).

El recurso contencioso administrativo⁶ (Betancourt, A. 1916, P. 17) podía interponerse contra aquellas resoluciones administrativas que emanaran de la Administración en el ejercicio de sus facultades y que vulneraran un derecho de carácter administrativo. El artículo 6 de la referida Ley establecía la imposibilidad de intentar la vía contenciosa en materia de cobranzas de contribuciones y demás rentas públicas mientras no se realizara el pago en las

cajas del tesoro, referido al *Solve et Repete* -que luego se analizará- con la sola excepción de aquellos recurrentes que al interponer demanda, solicitaran declaración de pobreza. Aunado a ello, como parte del mantenimiento de las exigencias que ya conformaban el contencioso, el Ministerio Fiscal debía representar a la Administración y su criterio era estimado de forma tal que incluso ante solicitud de suspensión de la resolución administrativa, ésta sólo debía concederse oído el parecer del Fiscal, de lo que se deriva la necesidad de su aprobación. La suspensión de la resolución administrativa impugnada se concedería siempre que concurrieran en el caso circunstancias que demostraran un daño irreparable en la ejecución, a lo que se le sumaba, la exigencia de fianza.

Con la promulgación de este texto normativo se declara expresamente la obligación de la Administración de ejecutar lo juzgado. Sin embargo, en su artículo 84 se preveía el aplazamiento temporal del cumplimiento de la sentencia, con la obligación de indemnizar al particular por ese aplazamiento. Como asegura Martín Delgado (2005, P. 67), tomando como base los criterios de Beltrán de Felipe⁷, aunque la regulación es muy diferente de aquellas otras anteriores, la ejecución de sentencias seguía en manos de la Administración, lo que no fue modificado en la reforma de 1894, lo que es peor, a partir de ese momento, el Ministerio correspondiente podía examinar si por razones de interés público o por razones de imposibilidad legal o material del cumplimiento, podía acordarse la no ejecución de la sentencia.

La Ley Santamaría de Paredes disponía, además, de un pronunciamiento expreso sobre las sentencias de contenido pecuniario⁸, (Betancourt 1916, P. 24

4 Asegura en este sentido, Andry Matilla Correa que los orígenes del contencioso-administrativo cubano no han sido fijados con claridad (Matilla Correa, A. 2010. P. 9; Pérez Urquiza, Y. 2010 P. 128-136). Pero, en el caso de la Hacienda, puede determinarse al menos el inicio de la vía administrativa, que luego se complementara con disposiciones que pudieran entenderse como normas en el orden "contencioso-administrativo". Los conflictos en materia de Hacienda eran oídos y resueltos por los oficiales de la Real Hacienda, al no encontrarse disposición especial sobre esta materia en estos órganos con facultades judiciales, lo que el contenido de las Leyes de Indias confirma, haciendo expresa exclusión de competencia en materia fiscal. Este parecer se consolidó, años más tarde, con el establecimiento y organización de la Junta Superior Directiva de Hacienda y de lo Contencioso de la Habana. Por Real Cédula de 13 de noviembre de 1800 se establece en Cuba la Junta Superior de la Real Hacienda, que fungió entonces como Tribunal de Apelaciones. Para el año 1817, según obra en el Legajo 1096 del Archivo Nacional de Cuba relativo al año 1817, se ordenó que los asuntos y expedientes que se tramitaban en la Junta Superior de la Real Hacienda pasasen al Juzgado de la Intendencia de Hacienda para su resolución. en el orden "contencioso-administrativo". Los conflictos en materia de Hacienda eran oídos y resueltos por los oficiales de la Real Hacienda, al no encontrarse disposición especial sobre esta materia en estos órganos con facultades judiciales, lo que el contenido de las Leyes de Indias confirma, haciendo expresa exclusión de competencia en materia fiscal. Este parecer se consolidó, años más tarde, con el establecimiento y organización de la Junta Superior Directiva de Hacienda y de lo Contencioso de la Habana. Por Real Cédula de 13 de noviembre de 1800 se establece en Cuba la Junta Superior de la Real Hacienda, que fungió entonces como Tribunal de Apelaciones. Para el año 1817, según obra en el Legajo 1096 del Archivo Nacional de Cuba relativo al año 1817, se ordenó que los asuntos y expedientes que se tramitaban en la Junta Superior de la Real Hacienda pasasen al Juzgado de la Intendencia de Hacienda para su resolución.

5 García de Enterría (2001) p. 39 y García de Enterría y Fernández (2006) p. 565.

6 Betancourt, A. (1916), p. 17

7 Martín Delgado, I. (2005), p 67.

8 Betancourt (1916) pp. 24 y 128.

y 128) puesto que su ejecución se extraía de la competencia de los Tribunales tanto en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, como en el de la jurisdicción ordinaria. El sistema funcionaba de la siguiente manera: el juez era el responsable de la ejecución de la sentencia, lo que debe comprenderse solamente como la facultad de mandar que se cumpliera la sentencia, cuando haya causado ejecutoria y la Administración era la encargada en exclusiva del cumplimiento a través de los procedimientos legales establecidos al efecto. En estos casos, tampoco cabía la ejecución forzosa y en consecuencia, el pago de la deuda correspondía a los agentes de la Administración.

Para el año 1898 se instaura el primer gobierno de intervención militar norteamericana en la isla, asegurándose mediante Órdenes Militares el dominio norteamericano y la organización de la Administración Pública. A tales efectos, fue suprimido el Tribunal local de lo contencioso-administrativo mediante la Orden Militar No. 33 de 1 de abril de 1899, disponiéndose el conocimiento de esta competencia a las Salas de lo Civil de la Audiencia de la Habana en lo relativo a la primera instancia y al Tribunal Supremo en segunda instancia y Casación, órgano que ya había sido creado por la Orden Militar No. 41 de 14 de abril de 1899. Posteriormente, mediante la Orden Militar No. 80 de ese mismo año, se determina la denominación Sala de lo Civil y de lo Contencioso

Administrativo⁹.

En el año 1916, según Betancourt (1916), la situación de la jurisdicción contencioso-administrativa se había estabilizado ya, en congruencia con las normas que regulaban la jurisdicción civil y la organización de los tribunales. El texto de la Santamaría de Paredes había sido adaptado a las nuevas condiciones de la seudorepública naciente, por lo que se mantenían casi en su totalidad sus reglas.

Para 1959, las transformaciones que comenzaron a operarse como parte de la Revolución triunfante y la promulgación de la Ley Fundamental, alcanzaron la esfera tributaria. En los primeros años los cambios vinieron de la mano de varias normas que posibilitaron la disminución progresiva del cobro de tributos, por lo que las normas de carácter procedimental, ante tal situación, no necesitaron perfeccionamiento, o atención directa por parte del ordenamiento jurídico.

Para el año 1974 se promulgó la Ley No. 1261, Ley de Procedimiento Civil y Administrativo¹⁰, que estuvo vigente hasta el 19 de agosto de 1977 que fiel continuadora de la Santamaría de Paredes, mantiene la unilateralidad del procedimiento, consolidando la existencia de la vía administrativa previa sobre la base de la existencia de una resolución administrativa que ya haya causado estado¹¹, y conserva, además, la posibilidad de la

9 En materia contencioso-administrativa, las órdenes militares fueron varias. La primera de ellas fue la Número 99 que disponía el conocimiento de estos asuntos por la Sala de lo Civil de la Audiencia de la Habana, lo que luego fue ratificado por la Número 80 de junio de ese año, que reorganizó las audiencias. Como asegura Ángel C. Betancourt, estas órdenes solo atendían al sentido competencial, lo que no tardó en cambiar. La transformación incluyó el establecimiento de la única instancia y la sustitución del recurso de apelación por el de casación y el recurso especial de revisión por el extraordinario de esta misma naturaleza, mediante la Orden Militar No. 92 de 1899, derogándose, en consecuencia, todos aquellos artículos de la Ley Santamaría de Paredes que dispusieran lo contrario a ello. Es de destacar también por este autor la confusión creada luego de ser promulgada la Ley de Casación las órdenes militares relacionadas con ello, que no fue esclarecida sino hasta abril de 1901 con la promulgación de la orden Militar No. 111 que suprimió el recurso de revisión, entre otros aspectos. Con relación a la Orden No. 33, Matilla Correa afirma que su mérito esencial es:

(...) que introdujo la primera pieza en una reorientación del modelo de control jurisdiccional del funcionamiento administrativo en Cuba, hacia la vertiente judicialista; modelo éste que se convertiría en característico de la realidad contencioso-administrativa en Cuba a partir de ese momento y hasta nuestros días. Con dicha Orden Militar, de la mano del gobierno interventor norteamericano, se introduce ya el sistema judicialista en sede contencioso-administrativa, que adoptaría cuerpo definitivo entre nosotros poco tiempo después, eliminando el elemento de mixtura o de armonía (el tribunal local de lo contencioso-administrativo de inspiración española) que acogía el anterior sistema vigente, y trasladando la competencia sobre las cuestiones contencioso-administrativa a un órgano radicado dentro del poder judicial, e integrado por jueces. De esa forma, comienza a abandonarse en Cuba el principio de dualidad de jurisdicciones (la ordinaria y la contencioso-administrativa) heredado de España, y se perfila la articulación del principio de unidad jurisdiccional, donde lo contencioso-administrativo pierde su carácter de jurisdicción especial y va a integrarse dentro de la jurisdicción ordinaria y en el contenido de la función judicial.

Matilla Correa, A. (2010) pp. 26 y 27.

10 Ley No. 1261, Ley de Procedimiento Civil y Administrativo, Gaceta Oficial Ordinaria de 4 de enero de 1974. En este período son también puestas en vigor la Ley No. 1250, Ley de Organización del Sistema Judicial en Gaceta Oficial Ordinaria No. 13 de 23 de junio de 1973, la Ley No. 4, Ley de Organización del Sistema Judicial, en Gaceta Oficial Ordinaria No. 31 de 12 de Agosto de 1977, las que no aportaron modificaciones al sistema de justicia administrativa vigente, porque sólo se estuvieron a lo relacionado a la organización de los Tribunales Populares. Por ejemplo, el art. 39 de la Ley No. 4, se limitaba a establecer en su apartado 3, que la Sala de lo Civil y lo Administrativo de los Tribunales conocería de los procesos administrativos que le atribuyan las leyes, siendo este el único pronunciamiento que sobre la justicia administrativa se hacía en este texto, más allá de los aspectos generales de la administración de justicia en el país.

11 Artículos 632 y 633 Ley No. 1261.

12 Artículos 709-712 Ley No. 1261.

suspensión del acto impugnado dependiendo de determinadas circunstancias¹².

Los mayores avances de esta norma en materia de seguridad jurídica, estuvieron relacionados con la ejecución de sentencias. El artículo 708 establecía que mientras no constare en las actuaciones la total ejecución de la sentencia, la sala de instancia debería adoptar a decisión de parte, cuantas medidas fueran adecuadas para promoverla y activarla¹³. Ello apuntaba hacia las garantías en la ejecución de lo dispuesto judicialmente e, indirectamente, hacia la tutela judicial efectiva, y la seguridad jurídica.

El contencioso-administrativo vigente actualmente, es dispuesto luego por una nueva norma, Ley No. 7, Ley de Procedimiento Civil, Administrativo, Laboral y Económico de 1977, (LPCALE)¹⁴, texto aún vigente, y que analizaremos a continuación.

Breves apuntes en torno a la revisión de los actos de la administración tributaria en Cuba

Debe destacarse antes, el desarrollo del Derecho Procesal Administrativo y del Derecho Tributario y Procesal Tributario propiamente dicho en este tiempo en Cuba, como respuesta, o causa-consecuencia de las decisiones de política fiscal. La situación catalogada de lamentable, muestra ya signos de recuperación real y evidente. En este escenario, se analizarán los aspectos generales del contencioso tributario, tanto en la etapa de revisión administrativa como judicial - en esta última, no se asombre el lector si reconoce algún rezago- o más de dos- de la Ley Santamaría de Paredes -no es coincidencia- para ello, debe retomarse lo que se ha denominado “reforma del sistema tributario Cubano” en el año 1994, que no es sino el nacimiento de un sistema tributario como la doctrina dicta, bajo principios de universalidad, capacidad económica, equidad y legalidad, amén de otros que le componen¹⁵, la puesta en vigor de normas sustantivas y procesales (para el orden administrativo) en ese año y 1997 respectivamente, se consolida el aspecto normativo del sistema tributario. Dichas normas, y el amplio conjunto que les complementó, fueron derogadas en el año 2012, momento en el que sí se puede identificar una reforma tributaria. Para entonces, se aprueban dos

nuevas normas jurídicas que amplían el horizonte de las relaciones tributarias, diversificándose y haciéndose mayor el número de hechos impositivos previstos en la legislación: el universo gravado es mayor. La conflictividad tributaria también aumenta. Entran en vigor la Ley 113 “del Sistema Tributario” (Ley 113) y el Decreto-Ley 308 (D-L 308) “De las Normas y los Procedimientos Tributarios”¹⁶.

La obligatoriedad de la vía administrativa previa para poder acceder a la justicia ordinaria.

Para la justicia tributaria, la obligatoriedad de la vía administrativa previa a la judicial es mucho más discutida cuanto más entendida como necesaria y a la vez dilatoria de la tutela judicial efectiva¹⁷ (Ferreiro Lapatza, J. 1998; Ibañez García, I. 2003 y Sainz Moreno, F. 1995 citado en Ibañez García (2003), Ferreiro Lapatza, J. 1998).

Con independencia de su composición por dos o más recursos, que pueden incluir, en la mayoría de los casos, un recurso excepcional de revisión, el tema de la exigencia de la vía administrativa previa se agrava, o puede hacerlo, con la exigencia del requisito de pago previo de la cantidad debida, o exigida. Tal condición, sine qua non en su mayoría, aumenta los costes de la justicia administrativa y tributaria, en nombre del interés fiscal que se persigue. El *Solve et Repete* se afianzó en el siglo XIX, como forma de garantizar los medios de la Administración Pública para la satisfacción de las necesidades públicas. A simple vista, no es sino una garantía del cumplimiento de pago de la obligación tributaria, en este caso concreto -pues el citado “principio” no es propio del Derecho Tributario- para la Administración, en la ecuación interés fiscal-interés personal que esta debe atender, y resolver.

Con ambos criterios, dígame la obligatoriedad de la vía administrativa en toda su extensión y la condición de pago previo, el ordenamiento jurídico cubano en materia tributaria es consecuente y disciplinado, tal y como estableciera en su momento la Ley Santamaría de Paredes.

La vía administrativa para la solución de determinado conflicto en materia tributaria y la interposición de los recursos en el orden

13 Art. 708 Ley No. 1261.

14 Ley No. 7, Ley de Procedimiento Civil, Administrativo y Laboral, publicada en Gaceta Oficial Ordinaria No. 34 de 20 de agosto de 1977, y posteriormente modificada por el Decreto-Ley No. 241 de 27 de septiembre de 2006, en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 33, por el que se le incorporó un Título sobre el proceso económico. A estos efectos se modificó su denominación en el artículo 4, pasando a ser denominada Ley de Procedimiento Civil, Administrativo, Laboral y Económico.

15 Este señalamiento no significa la total concordancia de la autora con la formulación de aquellos principios en el ordenamiento jurídico cubano, en su porción dedicada a la esfera tributaria.

16 Gaceta Oficial Ordinaria 053 por el Ministerio de Justicia de la República de Cuba, 21 de noviembre de 2012

17 Ferreiro Lapatza, J. (1998), Ibañez García, I. (2003) y Sainz Moreno, F. (1995) citado en Ibañez García (2003), Ferreiro Lapatza, J. (1998).

de tal solución son establecidos en el D-L 308; que establece la obligatoriedad del tránsito por dos recursos de carácter administrativo y otro excepcional de revisión como vía administrativa previa.

El artículo 183 de la citada norma, establece que procede el Recurso de Reforma contra las disposiciones siguientes: a) Resolución practicando la determinación administrativa de la deuda tributaria; b) resolución denegando, total o parcialmente, la devolución o compensación de las cantidades ingresadas indebidamente o en exceso de lo debido; c) las providencias dictadas por la autoridad correspondiente de la Administración Tributaria, que disponen: 1) cambio de domicilio fiscal; 2) inicio de la Vía de Apremio; 3) embargo; 4) ampliación del embargo; o 5) denegando el desembargo total o parcial. d) las sanciones impuestas por la comisión de infracciones tributarias; e) las resoluciones en las que se declara responsable a una persona distinta del contribuyente, retentor o perceptor; y f) la valuación de cualquier bien realizado por los peritos designados por la Administración Tributaria en proceso contencioso administrativo

Los actos revisables, en consecuencia con la vía administrativa, son aquellos que se han resuelto en sede administrativa, según establece la norma ya citada y que se complementa con lo establecido en la LPCALE (Ley de Procedimiento Civil, Administrativo, Laboral y Económico) que regula lo relativo al contencioso administrativo cubano.

Establecido el recurso de Reforma, procede el de Alzada contra las resoluciones de la Administración Tributaria que resuelvan lo solicitado por el sujeto pasivo, atendiendo a las posibilidades que la legislación le brinda. En este momento de Alzada, la interposición del recurso debe ir acompañada, obligatoriamente, del comprobante de pago de la cantidad debida a la Administración Tributaria, corporificándose aquí el solve *et repete* en el procedimiento tributario cubano. Si bien se señala su presencia, lo trascendental es que ha dejado de exigirse en la interposición del primer recurso, para convertirse en un requisito de admisibilidad del segundo, situación ventajosa para el sujeto, que es posible solo a partir de la promulgación de esta norma, no así las anteriores; no obstante persistir el obstáculo que tamaña exigencia significa para la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica.

En este punto, resuelto el recurso de Alzada, el

sujeto interesado puede interponer demanda ante la Sala de lo Civil y lo Administrativo del Tribunal Provincial Popular correspondiente, atendiendo a los límites de competencia establecidos en la legislación vigente, aunque también puede, según los criterios previstos a tales efectos, interponer procedimiento excepcional de revisión, para el que deben concurrir causales de tiempo y hecho específicas, que no se profundizaran por ser de carácter excepcional.

La demanda ante el Tribunal competente, debe interponerse dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la notificación de la resolución administrativa que deniega total o parcialmente la pretensión del interesado en el procedimiento administrativo-tributario, resolviendo la fase procesal de alzada. De esta forma, el proceso contencioso-administrativo establecido en la norma vigente es un proceso que se basa en la existencia de un acto administrativo previo para su posterior análisis ante el tribunal competente, sobre la base de la revisión judicial del mismo. De esta forma, los actos revisables en el proceso contencioso-administrativo deben ser los mismos de la vía administrativa; la demanda en el proceso, por tanto, debe fundarse en las mismas razones en las que se fundaron los recursos de reforma y alzada en la vía administrativa interna.

Al tratarse de seguridad jurídica, cuando se analizan los actos revisables en el proceso contencioso tributario, el silencio administrativo ostenta una especial relevancia.

La norma cubana prevé la apertura del contencioso-administrativo, también, por silencio administrativo. El artículo 672 de la LPCALE establece la posibilidad de que el afectado, ante la no resolución por la autoridad administrativa, puede esperar por la mencionada resolución o establecer el recurso correspondiente, configurándose de esta forma, el silencio administrativo negativo o desestimatorio. De este modo, la norma cubana vigente abraza la teoría del silencio negativo como un acto desestimatorio presunto, que tiene sus raíces en una visión rigorista del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y de sus consecuencias lógicas: la exigencia del acto previo y el necesario agotamiento de la vía administrativa¹⁸. (García Novoa, C. 2001, p. 171)

De esta forma en materia tributaria sólo tendrían acomodo, atendiendo a lo previsto en la norma procesal vigente, demandas contra el silencio de la

18 García Novoa, C. (2001) p. 171.

19 Artículo 474, Ley 113 y artículos 202 y 203 del Decreto 308

Administración ante la interposición de recursos, o sea, la esperada respuesta en Reforma y Alzada o, en casos especiales, en el procedimiento excepcional de revisión ante autoridad administrativa¹⁹.

Asimismo, de la redacción del artículo 672 de la LPCALE se entiende que no resultarán las variantes reconocidas por la doctrina en las que procede el silencio positivo y mucho menos habrá cabida en el contencioso-administrativo para los supuestos de silencio administrativo que se deriven del ejercicio de potestades discrecionales de la Administración Tributaria.

Para el silencio positivo, podrían calificar varias situaciones en las que la ONAT puede o no responder ante determinada solicitud del sujeto pasivo. Una de ellas, quizás la menos sensible y posiblemente la más interesante, es la relacionada con la liquidación provisional de la deuda tributaria y la comprobación de la ONAT. Como bien establece el artículo 58 del Decreto-L No. 308: la liquidación provisional, sólo adquiere carácter de definitiva cuando se comprueba y confirma por la administración tributaria, o cuando haya prescrito el término establecido, lo que no asoma un escenario muy seguro para el sujeto pasivo. En este caso, se imbrican dos cuestiones bien sensibles que resultan de la conjugación del silencio administrativo, con el ejercicio de potestades discrecionales (pues la Administración puede comprobar o no la liquidación inicial presentada). En este caso, el acceso al contencioso pudiera estar negado por dos cuestiones trascendentales para el Derecho Administrativo y para el Derecho Procesal. Ejemplos de esta conjugación, en las que el silencio positivo se ensalza y viste sus mejores galas para el contencioso-tributario: la concesión del aplazamiento de la deuda tributaria, con o sin fraccionamiento de pago y en determinada cantidad de plazos²⁰.

Para el caso de la devolución de ingresos indebidos al presupuesto del Estado o en exceso de lo debido, la ley del sistema tributario prevé en el artículo 429 que la solicitud de devolución prescribe al año de efectuado el ingreso al presupuesto, por lo que se cuenta con ese período de tiempo para el trámite pertinente, en consonancia con lo establecido en el artículo 102 del D-L 308, por el que el reconocimiento del derecho a la devolución procede de oficio o a instancia de parte. Sin embargo, la figura del silencio puede sucederse en el momento de la atención a la solicitud, para lo

que la autoridad competente tiene hasta 60 días prorrogables por otros 30, de ser necesario²¹. La prorrogabilidad del término para dar respuesta, que, según lo estipulado en la Ley, no exige comunicación al sujeto pasivo, puede afectar la comprensión de la situación jurídica por el sujeto y crear confusión en lo relativo al silencio.

Así, el acceso al proceso velado y garantizado por el Juez competente, puede verse vedado, incidiendo en la tutela efectiva de los intereses implícitos en cada caso, y en la necesaria seguridad jurídica que debe transmitir el proceso judicial.

La tutela cautelar

Ha sido la propia necesidad de tutela judicial efectiva (o del debido proceso) y de una adecuada seguridad jurídica en el mismo, el impulso para el desarrollo de la tutela cautelar dentro de la justicia administrativa. Ya figurado como un gran hito del Derecho Procesal Administrativo, superado en muchos ordenamientos jurídicos, el caso cubano presenta vertientes parecidas a las establecidas por Santamaría de Paredes y el resto de los legisladores del momento, en aquel vital cuerpo normativo del siglo XIX. Con independencia de se entienda o no como una estocada a la ejecutividad del acto administrativo/tributario, de lo que realmente se trata- se entiende- es de limitar está a los efectos de lograr la tutela judicial efectiva en el proceso y el tratamiento equiparado a las partes, sobre la base de un catálogo de medidas que, ya por *numerus apertus* o *clausus*, deben estar enfocados a la tutela de los intereses.

En sede judicial, correspondiéndose con las medidas cautelares jurisdiccionales en la doctrina, y según la legislación vigente en Cuba, sólo es posible adoptar la medida cautelar de suspensión del acto tributario impugnado, lo que evidencia la ausencia de un régimen cautelar amplio en la normativa procesal administrativa cubana²². La suspensión aparece regulada en los artículos del 692 al 695 de la LPCALE.

En principio, y como resultado del privilegio de autotutela ejecutiva, todos los actos administrativos son ejecutables y no se suspenden automáticamente por haberse interpuesto la demanda en el proceso contencioso, según lo establecido en el artículo 692, que dispone: "El ejercicio de la acción administrativa no impedirá a la Administración ejecutar la disposición (...) salvo que el Tribunal acordare, a instancia del

20 Artículos. 74, 76, y 79 del D. 308.

21 Artículo. 108, D 308

22Al respecto comentó Andux Alfonso, R. (2007): "La ausencia de un régimen cautelar efectivo, amplio y flexible en nuestra norma positiva impide garantizar la protección de un derecho, siempre que exista peligro o frustración de este".

23 Artículo 692 LPCALE.

demandante, la suspensión”²³. Esta es, entonces, un incidente del proceso que sólo procede por solicitud expresa. Y no puede el tribunal, de oficio, disponerlo, aún bajo el fundamento de la tutela judicial efectiva y las garantías del proceso. Este constituye un punto en favor de la distanciamiento de las funciones judiciales y administrativas.

La suspensión del acto tributario impugnado procederá sólo cuando su ejecución cause daños de imposible o difícil reparación²⁴, siguiendo la tradición impuesta desde la Ley Santamaría de Paredes, lo que si bien significa un amparo al sujeto pasivo, no lo constituye del todo. De esta forma, el interesado en la suspensión también debe demostrar de forma fehaciente que la ejecución del acto le afectaría en los términos que la norma prevé; y lo que es más, esta suspensión no puede causar grave lesión al interés público. Esto último constituye, sin más, un concepto jurídico indeterminado. Y lo constituye no sólo por la subjetividad aparejada a los términos “grave lesión”, sino también porque el interés público declarado en la norma, no tiene por qué coincidir, necesariamente, con el interés fiscal que se persigue en toda relación jurídico-tributaria. Aparece entonces más de una insatisfacción derivada de la redacción de la norma, relacionados con cómo calcular la grave lesión, o determinarla, y el hecho de establecer, en materia tributaria, qué es realmente lo que debe resultar lesionado o resquebrajado. La indeterminación del concepto, imposibilita la mejor comprensión de la norma y perturba la protección jurídica del afectado; que puede ser el contribuyente u otro obligado tributario.

Lo anterior apunta a la protección del crédito tributario y del actuar de la Administración. Y esta tutela se acrecienta en el artículo 694 de la LPCALE. Según lo establecido en este punto, una vez acordada la suspensión, el tribunal exigirá fianza suficiente para responder a lo que resulte del proceso²⁵, resultando un privilegio más para la Administración Tributaria en tutela del crédito a su favor. Y lo que es más, la suspensión no comenzará a tener efectos hasta tanto esa fianza no se haya constituido y acreditado en las actuaciones, por lo que entonces, la medida que responde doctrinalmente a la tutela judicial efectiva y a los intereses del administrado, debe primero ser analizada, estudiada, valorada, afianzada

y acreditada, antes de oficializarse y comenzar a ejecutarse, respondiendo más a la tutela de la Administración Tributaria y sus intereses que al interesado tributario.

Por su parte, en el posterior artículo 695, no se dispone la forma, medios, métodos, órgano encargado y término para la devolución de la fianza si se estimare la demanda, como tampoco se pronuncia en estos aspectos en el sentido de la desestimación de la demanda y el comiso de la fianza, lo que significa una regulación imprecisa de este sentido.

La tutela cautelar, esencial en toda tutela judicial, muestra aquí un encumbrado ensombrecimiento.

La ejecución de las sentencias

Muy cierta resulta la aseveración de Font i Llovet en el Prólogo a Martín Delgado, I. (2005), p. 9)

: “(...) la historia de la ejecución de sentencias en el contencioso-administrativo es la historia de un lamento (...) de un lamento prolongado”²⁶. Tal lamento ha propiciado la aparición y desarrollo de estudios que analizan los denominados sistemas de ejecución de sentencias contencioso-administrativas, incluso sustitutivos, a partir de la vinculación de la Administración a aquellos.

En el ordenamiento jurídico cubano, por el contrario, muy poco ha cambiado desde la ya muy nombrada Santamaría de Paredes.

Las sentencias desestimatorias del contenido de la pretensión, poco trascienden al tema de la ejecución, pues al llegar a este punto, ya se ha ejecutado el acto tributario impugnado. Si ha sido declarado suspenso por el Tribunal competente, en incidente cautelar, la propia sentencia reconocería su ejecutabilidad. Por el contrario, Las sentencias estimatorias en las que se condena a la Administración Tributaria a disponer nueva resolución resolviendo de forma distinta a la anterior, devienen en situación que exige análisis en este punto.

El artículo 690 de la LPCALE establece que:

La sentencia estimatoria revocará total o parcialmente la disposición o resolución impugnada y dispondrá la devolución del expediente administrativo para que por la Administración, en el término de treinta días, se dicte nueva disposición o resolución que se ajuste a lo declarado en la sentencia.

24 Artículo 692 Segundo párrafo, LPCALE.

25 Artículo 694 LPCALE. Al parecer, para la fianza se estará, obedeciendo a la regla general, a las normas civiles, pero no hay un pronunciamiento preciso en la norma.

26 Font i Llovet (2005) en el Prólogo a Martín Delgado, I. (2005), p. 9.

Con esta disposición, el tribunal de lo contencioso-administrativo no conocería de la ulterior ejecución del acto administrativo, o incluso, de la necesaria y exacta correspondencia que debe existir entre el escrito judicial y el nuevo pronunciamiento administrativo.

El segundo párrafo del citado artículo ratifica esta posición del Tribunal, al disponer que contra la nueva resolución de la Administración Tributaria no proceda ningún tipo de recurso, aunque existe en este punto la posibilidad del control de la legalidad socialista del acto en cuestión mediante el proceso conocido ante la Fiscalía General de la República, en sus sedes territoriales²⁷.

Así, el esquema ejecutivo se vuelve, cuanto más sencillo, menos protector. El tribunal competente, respetando criterios tradicionales²⁸, solo remite al asunto a la Administración, respetando no sólo el privilegio de autotutela ejecutiva, sino también los asuntos a conocer, incitándole sólo los caminos del nuevo pronunciamiento. El hecho de que la Administración se convierta “(...) en la encargada material de la ejecución de la resolución judicial, sin fiscalización del tribunal” es un elemento negativo pues “(...) puede perder eficacia al no poder ejercer coacción este órgano como elemento esencial al derecho declarado o constituido en la sentencia, precisamente cuando se destruye la presunción de legalidad que se otorgaba en principio al acto administrativo”²⁹. (Carrasco Casí, M. 2006. p. 30).

Por ello no hay más que hacer nuestro el criterio de Carrasco Casí (2006) cuando resumía: “Lo que se acaba de señalar explica que se haya producido una cierta reducción a las expectativas de protección para los beneficiados con los fallos judiciales, porque lo cierto es que se liberó a los órganos jurisdiccionales de la responsabilidad para ejecutar las sentencias que condenen a la Administración o que anulan actos y disposiciones administrativas, a pesar de lo dispuesto en el inciso f) del artículo 7 de la Ley No. 82, al constituir una obligación de interpretar todo el ordenamiento y en particular, la señalada, de acuerdo con la Constitución y, particularmente, del modo más favorable a la efectividad del derecho fundamental a la ejecución de las sentencias”³⁰.

Por su parte Díaz Tenrerio y Duharric Hart (2006) sentencian:

(...) esta situación peculiar creada por la sentencia, que supone un acto de autoridad frente a otro, ha obligado al legislador a la adopción de un sistema híbrido de ejecución. La sentencia se lleva a efecto a iniciativa del órgano jurisdiccional y bajo su fiscalización inmediata, pero el encargado materialmente de cumplirla es la Administración. El Tribunal no puede sustituir al órgano administrativo en su función.

Conclusiones.

Las recientes modificaciones en el ordenamiento jurídico-tributario cubano, en consonancia con la actualización del modelo económico nacional, han ampliado el número y alcance de las relaciones jurídico-tributarias. Pero esta modificación sustantiva, no tiene la consecuencia adjetiva que debe sostener a los procedimientos tributarios, sostenido en pilares fundamentales como el de los principios generales del Derecho, entre ellos, el de seguridad jurídica.

Tomando como punto de referencia lo que hemos catalogado como tres momentos fundamentales en el proceso que debe perseguir el logro de la justicia tributaria –acceso al proceso contencioso administrativo, tutela cautelar y ejecución de sentencias- hemos analizado aquellas cuestiones derivadas de estos puntos, a partir del necesario – y escueto- recorrido histórico que debe hacerse para entender la magnitud del alcance del ordenamiento jurídico y de los cambios necesarios en el mismo.

En función de la seguridad jurídica, de principio a fin, hemos identificado determinadas deficiencias que inciden negativamente en la observación de aquel principio dentro de los procedimientos para la revisión judicial de los actos de la Administración Tributaria en Cuba. Estas deficiencias se relacionan con la exigencia del cumplimiento de la vía administrativa previa, en los dos recursos que la corporifican, adicionada a la exigencia del solve et repete. Los mayores obstáculos se centran en el acceso al contencioso, atendiendo a su carácter revisor, y en la poca o mínima atención que le merece el silencio administrativo, ya positivo o negativo.

Admitida la demanda contentiva de la pretensión, la tutela cautelar no se constituye como aquel incidente capaz de prever, por la naturaleza de

27 Se trata del proceso de protección de los derechos del ciudadano, materializable mediante la configuración del derecho de queja que puede ejercitarse a tales efectos, con consecuencias constitutivas/declarativas.

28 Recuérdese lo establecido a estos efectos en la Ley Santamaría de Paredes.

29 Carrasco Casí, M. (2006), p. 30.

30 Esta vez refiriéndose la autora a la correlación necesaria entre la Ley No. 82 de 11 de junio de 1997, Ley de los Tribunales Populares y la Ley No. 7.

la cautela, que se asegure aquello que interesa, estrechamente relacionado con el objeto del proceso. Bajo una sola figura, la suspensiva, la seguridad jurídica que debe inspirar, y de hecho inspira en algunos ordenamientos jurídicos, no

resulta adecuada. Mocho menos lo es cuando finalizamos el análisis de la ejecución de sentencias: la distancia trazada entre juez y administración tributaria no resulta satisfactoria para la seguridad jurídica.



Referencias

- Andux Alfonso, R, (2007) "Régimen cautelar y efectividad de sentencias". Revista Justicia y Derecho, Revista Cubana del Tribunal Supremo Popular. No. 9, Año 5, diciembre 2007, 20 – 32. La Habana-Cuba
- Betancourt, Angel C. (1916) Nueva Edición del Procedimiento Contencioso-Administrativo vigente en la República de Cuba, s.e., La Habana-Cuba
- Carrasco Casí, M, (2006) .Acceso a la justicia en el Derecho Administrativo. Revista Justicia y Derecho, Revista Cubana del Tribunal Supremo Popular. No. 7, Año 4, Tribunal Supremo Popular, La Habana, 2006, 27- 39. La Habana-Cuba
- Díaz Tenreiro, C y Duharric Hart, R, "Ejecución de sentencias", en Revista Justicia y Derecho, Revista Cubana del Tribunal Supremo Popular, No. 6, Año 4, marzo 2006, 64- 71. La Habana-Cuba
- Ferreiro LaPatz, J, (1998) Poder tributario y tutela judicial efectiva. Lección Inaugural del Curso Académico 1997-1998, Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, en la obra colectiva: Tres lecciones magistrales, Marcial Pons, 1998.
- García de Enterría, E (2001) La justicia administrativa en el cambio de siglo, en AA.VV., Problemas del Derecho Público al comienzo de este siglo, Civitas, Madrid, 2001, 33- 46.
- García de Enterría, E, y Fernández, T. (2006) Curso de Derecho Administrativo, Tomos I y II, Décima Edición, Civitas, Madrid, 2006.
- García Novoa, C (2001), El silencio administrativo en Derecho Tributario, Aranzadi, Pamplona
- Ibáñez García, I, Consideraciones acerca de la obligatoriedad de la vía administrativa previa a la judicial y de la preferencia procesal que ha de darse a cierto tipo de asuntos, con especial referencia al ámbito tributario (A propósito de la nueva y esperada Ley General Tributaria), en Revista de Derecho Financiero No. 267. Consultado en enero de 2003, en <http://vlex.com/vid/obligatoriedad-dedarse-cierto-esperada-186806>
- Ley No. 113 del Sistema Tributario y Decreto-Ley No. 308 De las Normas y procedimientos Tributarios, Gaceta Oficial Ordinaria 053 por el Ministerio de Justicia de la República de Cuba, 21 de noviembre de 2012
- Ley No. 1250, Ley de Organización del Sistema Judicial en Gaceta Oficial Ordinaria No. 13 de 23 de junio de 1973,
- Ley No. 1261, Ley de Procedimiento Civil y Administrativo, Gaceta Oficial Ordinaria de 4 de enero de 1974.
- Ley No. 4, Ley de Organización del Sistema Judicial, en Gaceta Oficial Ordinaria No. 31 de 12 de Agosto de 1977
- Ley No. 7, Ley de Procedimiento Civil, Administrativo y Laboral, publicada en Gaceta Oficial Ordinaria No. 34 de 20 de agosto de 1977, y posteriormente modificada por el Decreto-Ley No. 241 de 27 de septiembre de 2006, en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 33.
- Martín Delgado, I (2005) Función jurisdiccional y ejecución de sentencias en lo contencioso-administrativo. Hacia un sistema de ejecución objetivo normalizado, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- Matilla Correa, A "Breve historia de la justicia administrativa en Cuba". Versión preliminar para Cuba (Manuscrito no publicado), Facultad de Derecho, Universidad de La Habana, La Habana, Cuba.
- Pérez Urquiza, Y (2009) "La solución de los conflictos tributarios en el siglo XIX. Breves apuntes para su historia", en Matilla Correa A. (Coord.), Panorama de la Ciencia del Derecho en Cuba. Estudios en homenaje al profesor Dr.C. Julio Fernández Bulté, pp. 128-136, Lleonard Muntaner Editor, Palma de Mallorca, 2009,