

INCONVENCIONALIDAD DE LA REGLA TRIBUTARIA “SOLVE ET REPETE”

Alex Rojas Ortega¹

Sumario: I.- La regla “solve et repete” en materia tributaria; 1.- Antecedentes; 2.- Concepto; 3.- Teorías que han intentado justificar la regla “solve et repete”; II.- Impacto del principio de tutela judicial efectiva; III.- El “solve et repete” como privilegio formal injustificado lesivo del principio de igualdad; IV.- Inconvencionalidad de la regla “solve et repete”; 1.- El control de convencionalidad; 2.- El control de convencionalidad en el marco del ordenamiento jurídico costarricense; 3.- Ruptura de la regla “solve et repete” frente al parámetro de convencionalidad; V.- El encubierto principio “solve et repete” en Costa Rica; 1.- Los métodos de determinación de la obligación tributaria; 2.- El “solve et repete” en el Código Tributario costarricense; 3.- Inconvencionalidad del artículo 144 del Código Tributario; VI.- Conclusiones.

I. La regla “solve et repete” en materia tributaria

1. Antecedentes

El principio de “solve et repete” o pago previo en materia tributaria, consiste en la exigencia del pago de la obligación tributaria como condición para el cuestionamiento en sede administrativa o judicial de la determinación tributaria, es decir, de la conducta administrativa que imponga la obligación de pagar una suma de dinero por concepto de deuda tributaria.

Sus orígenes se remontan al derecho romano, cuando en el periodo de la República, el edicto del pretor invertía el orden común del

procedimiento y convertía a los obligados tributarios en actores que debían obtener la declaración de ilegitimidad de la respectiva deuda reclamada por el fisco. Desde sus raíces, el “solve et repete” es un aforismo latino que se traduce literalmente como «paga y reclama», cuyo significado transmite la idea de que para poder recurrir o reclamar la deuda tributaria, el obligado tributario debe pagar o garantizar el importe tributario sin excepción ante la Administración Tributaria.

2. Concepto

Diversas conceptualizaciones de la regla “solve et repete” se han expuesto por la doctrina. Entre ellas, puede citarse a don

¹ Licenciado en Derecho por la Universidad de Costa Rica. Candidato a Máster en Derecho Constitucional por la Universidad Estatal a Distancia. Asesor legal de la Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica. Juez suplente del Tribunal Contencioso Administrativo.

Esteban SALCEDO, cuando expresó que *“La regla del “solve et repete” significa que cualquier ciudadano a los efectos de discutir la legalidad de una determinación tributaria o previsional realizada por el fisco, previamente debe pagarlo. Al decir del Profesor Dino Jarach, “la regla solve et repete constituye un medio peculiar de tutela del crédito tributario del Estado” En definitiva la institución del solve et repete jurídicamente constituye un requisito previo para poder acceder a la justicia.”*²

Por su parte, don Eduardo CHRISTENSEN ha dicho que *“(…) es la exigencia, que impone el Estado, del previo pago de la obligación como conditio sine qua non para poder impugnar judicialmente una determinación provisional o impositiva, hecha en forma administrativa por el Fisco”*³

Y en palabras de don Fernando GARRIDO FALLA, el principio del “solve et repete” significa que *“la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado solo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”*.⁴

En sentido similar, con una visión estrictamente tributarista, GIANNINI⁵ sostiene que la regla del “solve et repete”

consiste en una norma especial del derecho tributario, que tutela los intereses patrimoniales del erario y su finalidad es la de constituir un medio ulterior para impedir al sujeto pasivo que pida en litigio la tutela de su derecho sin el pago previo del tributo, ejerciendo sobre él una presión para obligarle a cumplir la determinación tributaria que se le ha efectuado.

Para don Ramón VALDÉS COSTA⁶, no se trata de un principio o una regla, sino de un injusto privilegio fiscal, que opera tanto para interponer los recursos en sede administrativa como en la vía judicial. Lo anterior por cuanto la medida contraría principios jurídicos fundamentales en el Estado de derecho, en tanto el sujeto pasivo lesionado por el acto administrativo ilegítimo no puede obtener un pronunciamiento jurisdiccional si no paga previamente la pretensión de la Administración Tributaria.

Y finalmente, bajo un mismo orden de ideas, don Sebastián ESPECHE, expresa que *“El principio “solve et repete” resulta posible definirlo, como aquel principio en virtud del cual no es posible controvertir judicialmente los tributos o multas sin previo pago de los mismos. Ello importa supeditar la acción ante instancias superiores o, en particular, ante la justicia, contra el acto administrativo*

*de determinación del impuesto, a la previa satisfacción del monto del gravamen.”*⁷

Como puede apreciarse, si bien las definiciones que aporta la doctrina abordan distintos prismas desde los cuales es posible apreciar la regla tributaria del “solve et repete”, lo cierto del caso es que, con independencia de si se tratara de una regla, un principio o de un privilegio a favor del Fisco, todas las definiciones coinciden en que por su medio se le obliga al contribuyente el pago previo de la obligación tributaria como condición para poder impugnar administrativa y/o judicialmente la conducta impositiva.

3. Teorías que han intentado justificar la regla “solve et repete”

El fundamento teórico de la figura “solve et repete” ha sido analizado desde diversas posiciones que tratan de explicar su naturaleza e incluso justificar la aplicación de la regla en materia tributaria; dichas teorías, brevemente analizadas, son las siguientes:

A. La teoría del privilegio a favor del Fisco: autores como Mattiolo, Quarta, Uckmar, Scandale y Moffa, citados por don Carlos GIULIANI FONROUGE⁸ han considerado al “solve et repete” como un privilegio establecido a favor del Fisco, inspirado en la necesidad de evitar que se obstaculice la recaudación y percepción de los tributos. Esta teoría posee una esencia meramente recaudatoria, que busca garantizar a ultranza el ingreso financiero en las arcas estatales,

con independencia de las situaciones jurídicas sustanciales de los contribuyentes o responsables.

B. La teoría de la ejecutividad y ejecutoriedad del adeudo tributario: Para otros autores, también citados por GIULIANI FONROUGE⁹, tales como Montara, Vitta, Borsi y D’Alessio, la regla del “solve et repete” posee asidero en la presunción de legitimidad que alcanza a los actos administrativos y de la cual se derivan las potestades de ejecutividad y ejecutoriedad de tales manifestaciones de la conducta administrativa.

Sobre el particular, debe recordarse que la ejecutividad y la ejecutoriedad hacen referencia a la capacidad que posee la conducta administrativa para imponerse obligatoriamente sobre la esfera jurídica de los administrados, siendo susceptible de ser ejecutada coactivamente, aun en contra de su voluntad, en caso de ser necesario.

Para los detractores de esta teoría, la fuerza obligatoria que posee la conducta administrativa, constituye el título suficiente para exigir el pago previo del tributo. En nuestro criterio, el sustento teórico de esta posición olvida que es posible que la determinación tributaria pueda estar viciada de nulidad absoluta y que, por ende, no pueda presumirse legítima ni pueda ordenarse su ejecución (artículo 169 de la Ley General de la Administración Pública, en adelante LGAP).

2 SALCEDO, Esteban Daniel. Vigencia de la regla solve et repete y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino. Buenos Aires, Argentina.
3 CHRISTENSEN, Eduardo Alberto. (1996). “El Solve et Repete. Incidencia de la reforma constitucional”, en Revista La Ley, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 1189.
4 GARRIDO FALLA, Fernando (1965). Tratado de derecho administrativo. Instituto de Estudios Jurídicos, tercera edición, Madrid, España, pág. 523.
5 GIANNINI, A. D. (1937). “Solve et Repete”, en Revista de Derecho Público, pp. 349 y ss., y El contenido del impuesto, Milano, Giuffré, pp. 281 y ss.
6 VALDÉS COSTA, Ramón. (1992). Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma.

7 ESPECHE, Sebastian (2011). El solve et repete y las multas tributarias en la jurisprudencia de la Corte de Justicia de Salta. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Católica de Salta.
8 GIULIANI FONROUGE, Carlos María. Derecho Financiero. Tomo II, décima edición, Ed. La Ley, pág. 787.
9 Ibídem.

C. La teoría de la autonomía del instituto: Se cimienta en la consideración del principio “solve et repete” como un instituto autónomo del derecho financiero, cuya finalidad es la tutela de las finanzas públicas. En su esencia, esta teoría no se aleja de la primera teoría o corriente doctrinal señalada, que encuentra en el principio “solve et repete” una figura de orden práctico que actúa como un privilegio estatal en procura de la recaudación tributaria.

II. Impacto del principio de tutela judicial efectiva

Consagrado con rango supremo, en el artículo 41 de la Constitución Política, se establece el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que tiene una amplia significación e impacto tanto en los procesos jurisdiccionales, como en los procedimientos administrativos tramitados ante las diversas Administraciones públicas.

Del mismo modo, dicho principio se halla contemplado por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, cuando el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, establece que *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos*

y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

De ahí que, siguiendo una línea amplia¹⁰ – pero necesaria- en cuanto al concepto que nos ocupa, en nuestro criterio, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva comprende los siguientes aspectos:

1. Amplia legitimación procesal: Tal como la ha definido don Manrique JIMÉNEZ MEZA, la legitimación es *“(…) la aptitud o la capacidad calificada de algún sujeto, sea persona física o jurídica, para ser parte en un determinado procedimiento (administrativo) o proceso. Tal capacidad se deriva de la relación que existe entre la esfera de intereses y derechos del sujeto y la conducta con la que otro sujeto u órgano invadió ilegítimamente dicha esfera.”*¹¹

En nuestro criterio, la eliminación de las restricciones a la legitimación para acceder al procedimiento administrativo o al proceso judicial, en aras de ejercitar una determinada pretensión, es determinante para tutelar de forma oportuna, real y adecuada la situación jurídica que se estima lesionada. En ese tanto, estimamos que deben interpretarse restrictivamente todas aquellas disposiciones que tiendan a obstruir o limitar la legitimación, de modo tal que se posibilite y se garantice al justiciable una legitimación amplia, mas no ilimitada, ante de las instancias correspondientes.

2. Debido proceso: Una vez que se ha excitado la iniciación del procedimiento, de oficio o a instancia de parte, debe asegurarse la concreción del debido proceso, del contradictorio y del derecho de defensa, en beneficio tanto del contribuyente o responsable como de la Administración pública, de manera que se permita un equitativo y adecuado litigio entre intereses contrapuestos;

3. Efectiva ejecución de lo dispuesto a través de un título ejecutorio: Determina la efectiva, oportuna, fiel, completa y válida ejecución de lo dispuesto a través de una sentencia, un acto administrativo firme o de un acuerdo conciliatorio homologado, con el fin de que se lleve al plano fáctico y real lo previamente determinado por parte del órgano competente.

Las anteriores aristas del principio de tutela judicial efectiva, resultan inter-dependientes una de otra, posibilitando el ejercicio del derecho fundamental a la acción, dentro de un marco de garantías procesales de primer orden, que se encargan de resguardar de forma adecuada el derecho subjetivo o interés legítimo que se estima lesionado.

Asimismo, como parte intrínseca e inherente al derecho fundamental de tutela jurisdiccional efectiva, debe garantizarse la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias y adecuadas, tanto en los procedimientos administrativos constitutivos (art. 322 LGAP) y recursivos (art. 148 LGAP) que se desarrollan en sede administrativa,

como en el curso de los procesos judiciales –incluso de previo a su instauración, ex art. 19 del Código Procesal Contencioso Administrativo-, que posibiliten la efectividad del acto final o de la sentencia de mérito y, al mismo tiempo, resguarden la integridad y satisfacción de las situaciones jurídicas sustanciales de los justiciables.

Dentro de ese marco, en nuestro criterio, la regla “solve et repete” constituye un obstáculo al ejercicio del derecho fundamental de tutela judicial efectiva, puesto que impide el acceso a la justicia en aquellos casos en que no se satisfaga en forma previa el importe de la determinación tributaria. Creemos, tal como lo señaló don José FERREIRO LAPATZA, que

*“(…) la exigencia del previo pago en la actualidad ha de entenderse derogada por el artículo 24 de la Constitución española, por constituir una exigencia contraria al principio de libre acceso a la justicia.”*¹²

De ahí que, la exigencia del pago previo del tributo como requisito para el cuestionamiento de la obligación impositiva, choca en forma directa con el ejercicio de las libertades fundamentales de las personas, establecidas como prioritarias para el resguardo de las situaciones jurídicas sustanciales de los contribuyentes, de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de la legitimidad de la conducta de las Administraciones públicas. En forma coincidente, don Manuel SILVA SÁNCHEZ, expresó que *“(…) la vulneración del principio*

10 Al respecto, puede verse a GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1989). El derecho a la tutela jurisdiccional. Editorial Civitas, segunda edición, Madrid, España.
11 JIMÉNEZ MEZA, Manrique. (2013). La legitimación administrativa (procedimiento administrativo, tributario y contencioso administrativo). Editorial Jurídica Continental, cuarta edición, San José, pág. 27.

12 FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de derecho financiero español. Madrid, España, pág. 532.

de la tutela judicial efectiva se verifica cuando el depósito de la deuda tributaria se convierte en un requisito para acceder a la jurisdicción...”.¹³

Pero además de ello, la lesión al ejercicio de la legitimación, al debido proceso, a la adecuada defensa en juicio y al contradictorio, riñe directamente con la esencia misma de valores, principios y normas constitucionales de nuestro Estado, tales como los son de orden, paz, justicia, seguridad y libertad, los cuales subyacen en la ideología constitucional y constituyen parámetro de validez de los actos sujetos al derecho público en el Estado social y democrático de derecho.

En tal orden de consideraciones, don José CASÁS, refiriéndose a las garantías que resguardan a los valores de un Estado de derecho, manifestó:

“Con la consolidación del Estado de Derecho resulta hoy inimaginable que frente a dos partes en pugna, una jurídicamente fuerte y poderosa –el Estado- y otra a menudo débil y desvalida en garantías –el contribuyente-, pueda negarse el acceso a los estrados judiciales con la excusa de la falta de pago previo del tributo. Se trata de prevenir que a través de detracciones patrimoniales coactivas exigidas por el Poder Público –a título de tributos- puedan consumarse

despojos ilegales o inconstitucionales, al supeditarse la tutela, enderezada a evitar la iniquidad, al previo pago de las respectivas contribuciones.”¹⁴

En consecuencia, estimamos que la regla “solve et repete”, en tanto impone la exigencia de pago previo de la obligación tributaria, como requisito para cuestionar la juridicidad de la determinación y el importe tributarios, configura una lesión al derecho a la tutela judicial efectiva y a los valores que fundamentan nuestra ideología constitucional, razón por la cual no solo debe reputarse inconstitucional sino también proscrito tácitamente de nuestro ordenamiento jurídico.

III. El “solve et repete” como privilegio formal injustificado lesivo del principio de igualdad

El principio de igualdad está contenido en los artículos 33 de la Constitución Política y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y determina que todas las personas son iguales ante la ley. Sin embargo, dicha igualdad no puede implicar una igualdad material, pues lo que resulta contrario a dichos principios fundamentales, es hacer diferencias entre dos o más personas que se encuentren una misma situación jurídica o en condiciones idénticas, de modo que no puede pretenderse un trato igual cuando las

condiciones o circunstancias son desiguales. Tal como lo ha señalado la Sala Constitucional¹⁵, se da un trato discriminatorio cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, lo cual implica que la causa de justificación del acto considerando como desigual, debe ser evaluada en relación con la finalidad y con sus efectos, de manera tal que debe presentarse inexcusablemente una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad propiamente dicha.

En ese sentido, la regla “solve et repete” contiene un privilegio¹⁶ formal a favor de la Administración tributaria, que no halla justificación en el ordenamiento jurídico, pues posibilita recurrir la conducta administrativa ablatoria únicamente al sujeto pasivo de la relación tributaria que posea la solvencia económica necesaria para afrontar el pago del adeudo que se le atribuye.

Como expusimos líneas arriba, tal privilegio se ha pretendido sustentar en la presunción de legitimidad que acompaña a la conducta administrativa, así como en la necesidad de

asegurar la recaudación tributaria, instando -de forma obligatoria- el pago por parte del sujeto pasivo. En nuestro criterio, ambas justificaciones omiten la posible o eventual ilegitimidad de base del cobro, siendo para la Administración tan solo relevante el ingreso del presunto adeudo a sus arcas públicas. Precisamente en relación con ello, desde 1961, la Corte Constitucional Italiana¹⁷, en la ya famosa sentencia del 24 de marzo de 1961, declaró la inconstitucionalidad de la regla “solve et repete” por la clara violación que supone a la igualdad de hecho y de derecho de todos los ciudadanos, en lo concerniente a exigir y obtener tutela jurisdiccional.

El alto Tribunal italiano consideró que se provocaban consecuencias marcadamente disvaliosas y dispares entre el sujeto pasivo que se encontraba en condiciones de afrontar inmediatamente el pago del tributo y aquél que no contaba con medios suficientes para satisfacer la obligación, cercenándole a éste último, el acceso a la tutela jurisdiccional efectiva, consagrada con rango constitucional en los artículos 24 y 113 de la Carta Política italiana.

13 SILVA SÁNCHEZ, Manuel (1992). El proceso contencioso administrativo en materia tributaria. Editorial Marcial Pons, Madrid, España, pág. 263-264.
14 CASÁS, José Osvaldo (2004). La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria. En Derecho procesal administrativo, volumen 2, Homenaje a Jesús González Pérez. Editorial Hammurabi, Buenos Aires, Argentina, pág. 1395.

15 Verbigracia, en los votos No. 1998-5797, 1998-4829, 1997-1019, 1995-3929.
16 El carácter del “solve et repete” como privilegio a favor de la Administración pública ha sido declarado por el Tribunal Constitucional español, cuando con ocasión de la sentencia No. 110/1993 del 25 de marzo de 1993, expresó: “En el proceso monitorio rige el principio solve et repete, paga o protesta. Mientras que en la llamada jura de cuentas de los artículos citados lo que rige es el principio solve et repete, paga y -luego de pagar- repite o reclama. Y es ahí donde reside el defecto constitucional ínsito en esos preceptos, cuyas reglas pueden ser calificadas sin duda alguna como privilegios (y ya se sabe: privilegia sunt restringenda).”
17 Más recientemente, mediante la ordenanza No. 13 del año 2008, la Corte Constitucional italiana se pronunció expresamente sobre la contradicción existente entre la regla “solve et repete” y el artículo 24 de la Constitución de Italia, en cuanto éste último dispone la facultad de todas las personas, sin diferenciación alguna, para acudir a los tribunales en defensa de sus derechos e intereses legítimos. Al respecto, pronunció la citada Corte Constitucional: “(...) che la disposizione denunciata viola altresí, sempre secondo il rimettente: a) l'art. 24 Cost., perché reintroduce il principio, espunto dall'ordinamento, del solve et repete, in quanto «esige l'anticipazione dell'imposta su un provvedimento dell'autorità giudiziaria prima ancora della sua giuridica certezza, mantenendo cosí surrettiziamente una sorta di registrazione anticipata»...”.

En tal sentido, don José ESPECHE ha señalado que “(...) el solve et repete se contrapone a las garantías resguardadas en la Constitución Nacional y Constitución Provincial de igualdad y defensa en juicio. La violación al principio de igualdad, surge porque la regla solve et repete, discrimina entre las personas que pueden pagar el impuesto que pretenden discutir y quienes no pueden hacerlo, por no disponer de los medios suficientes para efectuar el pago, ni puede obtenerlos con facilidad.”¹⁸

En nuestro criterio, el tratamiento que ofrece la regla “solve et repete”, por medio de su principal efecto impositivo, es decir, el pago de la deuda tributaria como requisito para la impugnación de la conducta administrativa, vulnera de forma incisiva el derecho fundamental a la igualdad, puesto que solo aquellos sujetos pasivos que posean los recursos económicos necesarios para afrontar la deuda, podrían cuestionar la juridicidad en sede administrativa o judicial respecto del cobro efectuado.

A tono con lo anterior, en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Lima, Perú, en 1993, se señaló que “(...) la supresión de la regla solve et repete y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes.”¹⁹

Por ende, en nuestro criterio y como resultado de su aplicación, la regla “solve et repete” crea una desigualdad que está desprovista de una justificación objetiva y razonable, por ello lesiva del principio de igualdad, puesto que sobre la base de la capacidad económica para recurrir la conducta administrativa tributaria, a su vez cobijada en la presunción de legitimidad de ésta, se impide antijurídicamente el acceso a la justicia administrativa.

IV. Inconvencionalidad de la regla “solve et repete”

1. El control de convencionalidad

El control de convencionalidad es una creación pretoriana de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, cuyo objeto es mantener la armonía de las normas jurídicas internas de un determinado Estado respecto del Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

En nuestro criterio, el propósito del control de convencionalidad es garantizar la supremacía convencional, mantener el denominado “parámetro de convencionalidad” en todos los ordenamientos jurídicos locales. Dicho “parámetro de convencionalidad” está conformado por las declaraciones y convenciones en lo que corresponde al Sistema Interamericano de protección de los Derechos Humanos, así como por las sentencias vertidas por la Corte

Interamericana de Derechos Humanos y sus opiniones consultivas.

Debe mencionarse, además, que el surgimiento del control de convencionalidad tuvo lugar a partir del caso “Almonacid Arellano y otros c/. el Gobierno de Chile” del 26 de septiembre de 2006, a través del cual la Corte Interamericana de Derechos Humanos expresó lo siguiente:

“La Corte es consciente que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermadas por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer una especie de “control de convencionalidad” entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En esa tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana”.

Posteriormente y, en el mismo sentido, en el caso “Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) c/. Perú” del 24 de noviembre de 2006, la Corte Interamericana de Derechos Humanos reafirmó el control de

convencionalidad, incluso de oficio, por parte de los juzgadores y en tal sentido manifestó lo siguiente:

“Cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque el efecto útil de la Convención no se vea mermado o anulado por la aplicación de leyes contrarias a sus disposiciones, objeto y fin.

En otras palabras, los órganos del Poder Judicial deben ejercer no sólo un control de constitucionalidad, sino también de convencionalidad ex officio, entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales pertinentes. Esta función no debe quedar limitada exclusivamente por las manifestaciones o actos de los accionantes en cada caso concreto, aunque tampoco implica que ese control deba ejercerse siempre, sin considerar otros supuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia de este tipo de acciones.”

Como consecuencia de tales parámetros creados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, los jueces y tribunales de cada Estado deben ejercer el control de convencionalidad dentro del ámbito de sus competencias, en aras de mantener la armonía de las disposiciones internas de los ordenamientos locales respecto del parámetro de convencionalidad sentado por la Convención Americana de Derechos Humanos, las sentencias y opiniones consultivas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y demás instrumentos

18 Espeche, Sebastian (2011). El solve et repete y las multas tributarias en la jurisprudencia de la Corte de Justicia de Salta. Op. Cit., pág. 10.

19 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Resoluciones de las jornadas, actualización, Montevideo, 1996, pág.3.

del Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

2. El control de convencionalidad en el marco del ordenamiento jurídico costarricense

En nuestro criterio, para el caso del ordenamiento jurídico costarricense, todos los Jueces de la República pueden y deben interpretar las normas y actos de cualquier naturaleza de conformidad con el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, según expresa disposición de los artículos 10 y 48 de la Constitución Política, 2 incisos a) y b) de la Ley de la Jurisdicción Constitucional y 8.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

A lo que debe sumarse que la propia jurisprudencia de la Sala Constitucional ha reconocido que los instrumentos de Derechos Humanos vigentes en Costa Rica, tienen no solamente un valor similar a la Constitución Política, sino que en la medida en que otorguen mayores derechos o garantías a las personas, priman por sobre la Constitución (voto No. 3435-92 de las 16:20 horas del 11 de noviembre de 1992).

De ese modo, todos los Jueces de la República tienen la facultad y la obligación de velar por la aplicación íntegra del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, velando para ello incluso de oficio. Tal fiscalización a cargo de todos los Jueces de la República no contradice, en modo alguno, la potestad exclusiva de la Sala Constitucional en cuanto al control concentrado de constitucionalidad –y agregaríamos nosotros, de convencionalidad- de las normas jurídicas y actos de cualquier naturaleza, según lo previsto en el numeral 10 de la Carta Magna.

De dicha forma, la Sala Constitucional no solo puede, sino que debe controlar la conformidad sustancial y formal de las normas jurídicas internas respecto del parámetro de convencionalidad, como producto de sus competencias de exclusivo órgano jurisdiccional encargado de garantizar la supremacía constitucional en nuestro país.

Precisamente, sobre el particular, la Sala Constitucional ha reconocido la trascendencia del control de convencionalidad, de oficio o instancia de parte, en los siguientes términos:

“El control de convencionalidad es una construcción pretoriana de la Corte Interamericana de Derechos Humanos cuyo propósito fundamental es lograr la “supremacía convencional” en todos los ordenamientos jurídicos nacionales o locales del denominado “parámetro de convencionalidad”, conformado por las declaraciones y convenciones en la materia del Sistema Interamericano de protección de los Derechos Humanos, las sentencias vertidas por esa Corte regional y sus opiniones consultivas. Constituye una revolución jurídica en cuanto le impone a los jueces y Tribunales nacionales, en especial, a los Constitucionales, la obligación de consolidar el “Estado convencional de Derecho”, anulando y expulsando del sistema jurídico nacional respectivo toda norma que confronte, irremediablemente, el “bloque de convencionalidad”. De esta doctrina, cabe resaltar dos cuestiones relevantes, que son las siguientes: a) El control de convencionalidad debe ser ejercido, incluso, de oficio, aunque las partes intervinientes no lo hayan instado o requerido y b) al ejercer el control de convencionalidad, los jueces y Tribunales

Constitucionales, gozan del “margen de apreciación nacional”, sea como un todo que tiene plenitud hermética, para poder concluir si una norma nacional infringe o no el parámetro de convencionalidad; consecuentemente, no pueden hacerse análisis aislados como si el ordenamiento jurídico estuviere constituido por compartimentos estancos o segmentados. Cabe destacar que el margen de apreciación nacional es un concepto jurídico indeterminado que permite la convergencia y armonización del derecho nacional y del interamericano, estableciendo un umbral de convergencia que permite superar la relatividad de las tradiciones jurídicas nacionales”. (Voto No. 4491-2013 de las 16:00 horas del 03 de abril del 2013).

Como puede apreciarse, el Tribunal Constitucional, máximo y exclusivo interprete de la Constitución Política –salvo en lo relativo a materia electoral- es consciente de la importancia de garantizar la supremacía convencional, resaltando para tales efectos dos aspectos de gran dinamismo: i) el control ex oficio de convencionalidad es jurídicamente debido, de modo que tal control no se aviene a un régimen dispositivo, motivado únicamente en lo que las partes procesales hayan solicitado al órgano jurisdiccional; y ii) en el ejercicio del control de convencionalidad, el Tribunal Constitucional goza de un margen de apreciación amplio e integral en aras de establecer la existencia de una efectiva o potencial vulneración al Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

Tal control de convencionalidad es efectuado de forma exclusiva por la Sala Constitucional, cómo único órgano jurisdiccional competente

para declarar la inconvencionalidad de una determinada norma jurídica, sin demérito alguno del poder-deber que poseen todos los Jueces de la República, en torno a la aplicación e interpretación del ordenamiento jurídico interno respecto del bloque de convencionalidad, todo ello en aras de potenciar y consolidar a nuestro país como un Estado Convencional de Derecho.

3. Ruptura de la regla “solve et repete” frente al parámetro de convencionalidad

La regla “solve et repete”, tal cual la hemos definido, presenta una seria disonancia con el parámetro de convencionalidad. En efecto, el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, establece lo siguiente:

“1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

Como expusimos antes, esta norma de la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, posee rango supra constitucional, en todo lo que favorezca a la persona y a su libertad (principios de interpretación constitucionales “pro homine” y “pro libertatis”) e integra el Derecho de la Constitución.

Pero la virtualidad aplicativa de la norma no se queda ahí, se agudiza al confirmar que ella, junto con las sentencias y opiniones consultivas de la Corte Interamericana

de Derechos Humanos, forma parte del parámetro del convencionalidad que deben observar los ordenamientos jurídicos internos de todos los Estados suscribientes de dicho instrumento internacional, entre ellos, el Estado costarricense. En efecto, tal como lo ha indicado don Manrique JIMÉNEZ MEZA:

*“También es importante destacar no ya solo el respeto a las consideraciones interpretativas de la Corte IDH, sino también la debida e íntegra incorporación al ordenamiento jurídico interno de los Estados, cuando en éstos se ha aceptado o reconocido el efecto vinculante de la interpretación más favorable y extensiva en materia de derechos humanos.”*²⁰

En ese sentido, el parámetro o bloque de convencionalidad determina la garantía de todas las personas a ejercitar, en forma amplia y real, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. Ello significa que, en nuestro ordenamiento jurídico, no es dable restringir o impedir el libre acceso a la justicia, sea en sede administrativa o jurisdiccional, con las garantías que brinda el debido proceso, obstaculizando el derecho de defensa sobre la base de injustificados privilegios o de diferencias desprovistas de una justificación objetiva y razonable.

De esa manera, en nuestro criterio, la regla “solve et repete” es contraria al artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, por lo que debe entenderse inconvencional y por ello, derogada en

nuestro ordenamiento jurídico a partir de la entrada en vigencia de ese pacto. Estas consideraciones poseen efectos jurídicos directos respecto de cualquier norma tributaria que exigiere, como requisito para la impugnación administrativa o jurisdiccional del acto impositivo, el pago previo del importe tributario.

Sobre el particular, don José CASÁS ha manifestado que *“La doctrina nacional se ha pronunciado en forma cada vez más coincidente en contra del mantenimiento del solve et repete e, incluso, ha sostenido que tal regla ha sido implícitamente explusada del ordenamiento jurídico como consecuencia de la adhesión y ratificación por la Argentina de la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica...”*.²¹

Como puede apreciarse, estimamos que la regla “solve et repete” sufre una ruptura frente a los principios que constituyen al Estado convencional de derecho, tales como los de tutela jurisdiccional efectiva, de igualdad y de dignidad de todas las personas. Esa ruptura determina su derogación automática en los ordenamientos jurídicos internos de los Estados que hayan ratificado la Convención Americana de Derechos Humanos. Como bien señaló don Sebastián ESPECHE:

“Es explícita y clara la intención de los estados al suscribir este tratado en cuanto a que la garantía del derecho a la defensa debe ser concedido sin

*condiciones ni obstáculos de ninguna especie, no pudiéndose admitir, sin contradecir el Pacto, que para acceder a la justicia resulte de aplicación el solve et repete, y condicionar la discusión de las deudas reclamadas por el fisco en la justicia a su previo cumplimiento.”*²²

Se desprende de lo anterior que, en virtud de la derogación implícita de la regla tributaria “solve et repete”, cualquier norma que pretenda amparar dicha regla resultaría no solo contraria al Derecho de la Constitución, sino también y sobre todo, inconvencional, en cuanto condiciona y limita el ejercicio de garantías fundamentales para todas las personas. De ahí que, en el criterio del tributarista Héctor VILLEGAS, *“Cuando el Tratado señala que las personas tienen derecho a ser oídas por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter fiscal, está indicando que ese derecho garantizado a la defensa debe ser concedido sin condiciones ni obstáculos de ninguna especie.”*²³

Corolario de lo expuesto, estimamos que en el ordenamiento jurídico costarricense, el parámetro de convencionalidad impone estimar como derogado el principio del “solve et repete”, puesto que éste condiciona y restringe de forma ilegítima el libre y equitativo acceso de todas las personas a la justicia, vedando las garantías del debido proceso y del derecho de defensa, los cuales

constituyen presupuestos de la ideología del Estado constitucional y convencional de Derecho asumido por el Estado costarricense.

V. El encubierto principio “solve et repete” en Costa Rica

1. Los métodos de determinación de la obligación tributaria

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755, (en adelante Código Tributario), establece las modalidades en que es posible la determinación de una obligación de carácter tributario.

La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos adoptados por las Administraciones Tributarias, de los particulares o de ambos, cuyo objetivo es establecer concretamente, de acuerdo con las previsiones normativas, la presencia o nacimiento del presupuesto de hecho o de derecho determinante de la obligación, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación tributaria.

A tono con los artículos 120 y 122 del Código Tributario, en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio de la autodeterminación de la obligación tributaria, el cual postula que de forma voluntaria es el propio sujeto pasivo quien determina sus obligaciones tributarias, por medio de una declaración jurada que se efectúa luego de que ha finalizado el período fiscal del tributo respectivo.

20 JIMÉNEZ MEZA, Manrique (2012). Derecho constitucional y administrativo. Cuarta edición, editorial Jurídica Continental, San José, pág. 432.

21 CASÁS, José Osvaldo (2004). La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria. Op. Cit., pág. 1403.

22 ESPECHE, Sebastián (2011). El solve et repete y las multas tributarias en la jurisprudencia de la Corte de Justicia de Salta. Op. Cit., pág. 11.

23 VILLEGAS, Héctor B. (1994). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Quita edición, Depalma, pág. 463.

No obstante lo anterior, de acuerdo con el artículo 124 del Código Tributario, no existe impedimento para que la Administración Tributaria, en ejercicio de sus potestades de vigilancia y de fiscalización de la correcta percepción y recaudación tributarias, pueda oficiosamente, verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y determinar si lo declarado voluntariamente por el sujeto pasivo, corresponde o no a la carga tributaria real que le corresponde asumir, de acuerdo con su capacidad económica.

Esta determinación de oficio, adoptada por la Administración Tributaria, puede ser elaborada mediante el método de estimación directa o base cierta, cuando posea un conocimiento cierto de la materia imponible, como también a través del método de estimación indirecta o sobre base presunta, en el supuesto de que los elementos conocidos de la materia imponible solo permitan presumir la existencia y la magnitud de ella.

2. El “solve et repete en el Código Tributario costarricense

Puntualmente, el artículo 124 del Código Tributario faculta a la Administración Tributaria para que realice una determinación oficiosa de la obligación tributaria en aquellos casos en que el sujeto pasivo no haya presentado declaraciones juradas, o cuando habiéndolas presentado, éstas hayan sido objetadas por los órganos tributarios por considerarlas falsas, ilegales o incompletas.

Para tales efectos, el numeral 144 del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria efectuará las actuaciones que se entiendan necesarias para la determinación

de la obligación tributaria. Concluidas tales actuaciones, la Administración deberá convocar a una audiencia al sujeto pasivo, en la que se le informarán los resultados obtenidos en las actuaciones, poniendo a su disposición, en ese mismo acto, el expediente administrativo en que consten tales resultados y se le propondrá la regularización que corresponda.

La norma de comentario señala que dentro de los cinco días hábiles siguientes, el contribuyente deberá comparecer ante los órganos actuantes y manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta, sea total o parcialmente. En caso de que el contribuyente no comparezca dentro del plazo fijado, se entenderá de manifiesto su disconformidad. Asimismo, si el sujeto pasivo manifiesta conformidad, sea total o parcial, con la propuesta, deberá pagar el tributo dentro de los treinta días siguientes o formulará la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento establecida en el artículo 38 del Código Tributario.

Ahora bien, en aquellos supuestos en que exista disconformidad total o parcial del contribuyente con la propuesta de regularización, la Administración Tributaria deberá notificarle, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación, el cual debe contener una expresión concreta de los hechos y de los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias.

Es precisamente en este estadio procedimental en el que, en nuestro criterio, se presenta un encubierto “solve et repete”, pues el literal del artículo 144 del Código Tributario expresa que, luego de la notificación al contribuyente del acto de

liquidación de oficio, “**El ingreso respectivo deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes, excepto si el sujeto pasivo ha rendido, dentro de ese mismo plazo, las garantías** establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora.” (Lo resaltado es nuestro).

Como puede verse, la norma de comentario exige el pago o la garantía suficiente de la obligación tributaria y de sus respectivos intereses moratorios, de forma anticipada -o eventualmente paralela-, mas no excluyente, a la eventual interposición de los medios recursivos previstos por el ordenamiento jurídico para el cuestionamiento de validez de la conducta administrativa.

Lo anterior se agudiza si tomamos en cuenta que los numerales 145 y 146 del Código Tributario disponen que en contra del acto de liquidación de oficio caben los recursos de revocatoria o de apelación, dentro del mismo plazo de 30 días que se ha otorgado para pagar el tributo, es decir, a partir de la notificación al sujeto pasivo del acto de liquidación de oficio.

De manera tal, el numeral 144 del Código Tributario establece en forma coactiva el pago de la obligación tributaria, aun y cuando el sujeto pasivo hubiere interpuesto o no los recursos administrativos que quepan en contra del acto de liquidación de oficio y estuviere pendiente de conocerse y resolverse sobre la validez de dicha determinación tributaria por parte del órgano competente.

Tal situación se reitera en el Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo No. 38277-H, cuando el artículo 86 de esta

norma deja al descubierto la obligatoriedad de pago previo, al expresar que la interposición del recurso de revocatoria procede “(...) *aun cuando el sujeto pasivo no hubiere hecho el ingreso de la deuda contenida en el acto de liquidación de oficio no hubiere rendido las garantías sobre ella...*”.

La obligatoriedad encubierta de pago previo de la obligación tributaria se intensifica cuando el artículo 57 del Código Tributario dispone que el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés junto con el tributo determinado y, en el mismo sentido, el ordinal 40 del mismo Código Tributario indica que “*los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse*”, es decir, a partir de la finalización del término de 30 días otorgado con la notificación del acto de liquidación de oficio y sin que para dicho momento aún hubiese sido conocida por la Administración Tributaria la eventual impugnación interpuesta en contra de tal acto.

Lo anterior se agrava si se toma en cuenta que el artículo 59 del pluricitado Código Tributario establece que los créditos por tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias, gozan de privilegio general sobre todos los bienes y rentas del sujeto pasivo. Y en el mismo sentido, el artículo 178 del Reglamento de Procedimiento Tributario, referido al cobro administrativo, señala que “*Vencido el término para el pago voluntario de la deuda tributaria sin que ésta haya sido cancelada, la Administración Tributaria notificará al deudor tributario su condición de morosidad, instándolo a la cancelación del crédito impago...*”, pudiendo incluso decretar, entre otras, las medidas cautelares de embargo de créditos, retención de sumas

y embargo administrativo, según lo dispuesto en el artículo 196 del Código Tributario.

Sumado a lo expuesto, pesa latente sobre el sujeto pasivo, la notificación de un posible procedimiento administrativo cuyo objeto sea sancionar la eventual comisión de una infracción administrativa, calificada así por la Administración Tributaria, cuando no habiendo ingresado el pago del tributo al Fisco, la Administración estime que la situación del sujeto pasivo encuadra dentro de los términos de la infracción por falta de ingreso por inexactitud u omisión, establecida en el canon 81 del Código Tributario.

3. Inconvencionalidad del artículo 144 del Código Tributario

El parámetro de convencionalidad impone que cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces también están sometidos a ella, lo que les impone una vigilancia constante con el objeto de que las disposiciones de la Convención no sean limitadas, restringidas u obstaculizadas por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin.

En el caso concreto del numeral 144 del Código Tributario, tal como expusimos líneas arriba, establece que el sujeto pasivo debe realizar el pago del importe tributario o rendir garantía suficiente de éste, dentro de los 30 días siguientes a partir de la notificación del acto de liquidación de oficio emanado de la Administración Tributaria. Y continúan expresando los numerales 145 y 146 del Código Tributario que, dentro del mismo plazo otorgado para el pago del tributo o para el rendimiento de la garantía que asegure su pago, es posible interponer los recursos de

revocatoria o de apelación en contra del acto de liquidación de oficio.

Si bien la norma posibilita que se interpongan los recursos administrativos en contra del acto de liquidación de oficio, o bien que se acuda directamente a la vía jurisdiccional contencioso administrativa para cuestionar la validez de la conducta, lo cierto del caso es que existen algunas características de la regulación que repercuten de forma directa y perjudicial sobre el contribuyente, obligándole de forma indirecta a pagar el adeudo tributario de previo al cuestionamiento de la determinación tributaria.

De ahí que, la complejidad y los efectos perjudiciales de la liquidación de oficio adoptada por la Administración Tributaria, en cuanto establece el pago o la garantía suficiente de la obligación tributaria dentro del mismo plazo otorgado para su impugnación, provocan de forma inmediata repercusiones gravosas que en forma refleja o indirecta producen la obligatoriedad del pago previo de la obligación Tributaria.

Tal es la situación que se presenta cuando en caso de no efectuarse el pago del adeudo tributario, empiezan a correr en contra del contribuyente los intereses moratorios señalados en el artículo 57 del Código Tributario. Del mismo modo, en caso de que el pago de los intereses mencionados no fueran por sí solos suficiente elemento de repercusión en la esfera jurídica del sujeto pasivo, éste podría ser sometido por la Administración Tributaria a medidas cautelares tales como embargo de créditos, retención de sumas y embargo administrativo, tal y como lo avala el artículo 196 del Código Tributario, en relación con el numeral 149 de la Ley General de la Administración Pública.

Pero aún más, en adición a lo anterior, latente quedaría la posibilidad de que se inicie un procedimiento administrativo sancionador en contra del sujeto pasivo por la presunta comisión de la infracción administrativa de falta de ingreso por inexactitud u omisión, establecida en el numeral 81 del Código Tributario

En nuestro criterio, el artículo 144 del Código Tributario roza con el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, en cuanto obstaculiza, en sede administrativa, la legitimación procesal en razón del pago previo –y eventualmente paralelo- del adeudo tributario, dentro del procedimiento de liquidación de oficio de la obligación tributaria. Al mismo tiempo, impide el ejercicio efectivo de garantías fundamentales del debido proceso, puntualmente del derecho a la defensa y a la presunción de inocencia, así como del derecho constitucional a la indemnidad relativa de la propiedad o patrimonio del contribuyente (art. 45 constitucional).

Y estimamos que, del mismo modo, el numeral 144 de comentario, vulnera el derecho fundamental a la igualdad, establecido en el artículo 24 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 33 de nuestra Constitución Política, en el tanto impide el ejercicio efectivo de tal derecho en dos vertientes, a saber:

- i) Limita tanto la legitimación, como la impugnación del adeudo tributario y el goce efectivo de garantías constitucionales a aquellas personas que no poseen la capacidad económica suficiente para pagar o garantizar el importe tributario dentro del plazo de 30

días contados a partir de la notificación del acto de liquidación de oficio; y

- ii) Aun cuando el acto de liquidación fuese impugnado paralelamente al pago o a la rendición de garantía del adeudo tributario, la relación jurídico tributaria se ve desprovista de una igualdad real, dado el establecimiento de ciertos privilegios de orden formal a favor de la Administración Tributaria, que de forma encubierta presionan al contribuyente con la intención de que se efectúe la recaudación tributaria, tales como el cobro de intereses moratorios, el cobro administrativo y el dictado de medidas cautelares que afectan la esfera jurídica del contribuyente. pues

En consecuencia, en nuestro criterio, el artículo 144 del Código Tributario prevé un pago obligatorio y encubierto de la obligación tributaria, que por las particularidades propias del procedimiento determinativo de la obligación tributaria, es susceptible de lesionar no solo los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva y a la igualdad, sino también el parámetro de convencionalidad al que se hallan sometidos todos los Estados parte del Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos.

VI. Conclusiones

La regla “solve et repete” provoca un efecto impositivo directo y otro de carácter transversal; lo primero, en tanto constituye la materialización de una exigencia coactiva al contribuyente del pago de la deuda tributaria, como requisito para la impugnación de la conducta administrativa y, lo segundo, es decir, su transversalidad, en el tanto, con

dicha regla se condiciona el ejercicio de derechos fundamentales que resultan de suma relevancia para la persona y para nuestra ideología constitucional, tales como el debido proceso, el derecho a la defensa, la dignidad, la igualdad, la presunción de inocencia y la indemnidad relativa del patrimonio.

De la misma forma, con independencia de los fines recaudatorios de la medida impositiva a la que nos referimos, con ella también se provoca una lesión al bloque o parámetro de convencionalidad, en tanto se condiciona el derecho de toda persona a la igualdad y a ser oída, con las garantías del debido proceso, por los órganos competentes establecidos por el ordenamiento jurídico, tal como lo proclaman los ordinales 24 y 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Estimamos que el artículo 144 del Código Tributario contiene un encubierto “solve et repete”, en tanto los efectos del acto de liquidación de oficio, provocan repercusiones gravosas sobre el sujeto pasivo, que en forma refleja o indirecta lo conducen al pago o a la rendición de garantía suficiente respeto de la obligación tributaria, con independencia del ejercicio recursivo en sede procedimental, el cual, en todo caso, debe efectuarse dentro del mismo plazo estipulado para el pago del importe tributario.

Finalmente, estimamos que los efectos gravosos a que se puede ver sometido el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, pueden ser conjurados con la adopción, en sede jurisdiccional, de las medidas cautelares que resulten adecuadas y necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y

la efectividad de la sentencia de mérito. Ello posibilitaría la tutela de las situaciones jurídicas sustanciales de los justiciables y al mismo tiempo, haría efectiva la garantía constitucional que encarna a la cláusula regía del Estado constitucional de derecho, en tanto se asegura la plena juridicidad de la conducta de las Administraciones públicas, tal y como lo impone el artículo 49 de nuestra Carta Magna.

Bibliografía

CASÁS, José Osvaldo (2004). La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria. En Derecho procesal administrativo, volumen 2, Homenaje a Jesús González Pérez. Editorial Hammurabi, Buenos Aires, Argentina, pág. 1395.

CHRISTENSEN, Eduardo Alberto. (1996). “El Solve et Repete. Incidencia de la reforma constitucional”, en Revista La Ley, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 1189.

ESPECHE, Sebastian (2011). El solve et repete y las multas tributarias en la jurisprudencia de la Corte de Justicia de Salta. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Católica de Salta.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de derecho financiero español. Madrid, España, pág. 532.

GARRIDO FALLA, Fernando (1965). Tratado de derecho administrativo. Instituto de Estudios Jurídicos, tercera edición, Madrid, España, pág. 523.

GIANNINI, A. D. (1937). “Solve et Repete”, en Revista de Derecho Público, pp. 349 y ss.,

y El contenido del impuesto, Milano, Giuffré, pp. 281 y ss.

GIULIANI FONROUGE, Carlos María. Derecho Financiero. Tomo II, décima edición, Ed. La Ley, pág. 787.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1989). El derecho a la tutela jurisdiccional. Editorial Civitas, segunda edición, Madrid, España.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Resoluciones de las jornadas, actualización, Montevideo, 1996, pág. 3.

JIMÉNEZ MEZA, Manrique (2012). Derecho constitucional y administrativo. Cuarta edición, editorial Jurídica Continental, San José, pág. 432.

JIMÉNEZ MEZA, Manrique. (2013). La legitimación administrativa (procedimiento

administrativo, tributario y contencioso administrativo). Editorial Jurídica Continental, cuarta edición, San José, pág. 27.

SALCEDO, Esteban Daniel. Vigencia de la regla solve et repete y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino. Buenos Aires, Argentina.

SILVA SÁNCHEZ, Manuel (1992). El proceso contencioso administrativo en materia tributaria. Editorial Marcial Pons, Madrid, España, pág. 263-264.

VALDÉS COSTA, Ramón. (1992). Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma.

VILLEGAS, Héctor B. (1994). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Quita edición, Depalma, pág. 463.