

PRECISIONES SOBRE EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS NUEVOS ACTORES DE LA ECONOMÍA CUBANA DESDE UNA VISIÓN JURÍDICA

DAMARIS CARBONELL MARTÍNEZ*

Presentado: marzo 2 de 2015 – Aprobado: abril 17 de 2015

Resumen

En los tiempos por los que discurre Cuba los temas relacionados con la tributación se han vuelto comunes, recurrentes y cotidianos por su aparición constante en los espacios públicos, por su notable divulgación en la prensa escrita, radial y televisiva, también por el uso excesivo en el gremio de los juristas y la población en general, resultado del propio proceso de cambio, modernización y renovación en el que se encuentra la isla. El presente trabajo está enmarcado, prioritariamente, en el examen de aspectos teóricos relacionados con la tributación que se originan del propio reconocimiento de los principios de Justicia Tributaria los que, como un paraguas, cubren las relaciones jurídicas de esta naturaleza convirtiéndose en garantes de ellas, a lo que se une el análisis de estos principios a partir del ordenamiento jurídico tributario vigente en Cuba, en especial los preceptos contentivos de la regulación de las novedosas formas de gestión en el escenario económico interno, sin pretender ofrecer criterios absolutos

* Profesora principal de Derecho Económico y Financiero del Departamento de Derecho de la Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas de la Universidad de Granma.Cuba. Especialista en Derecho Civil, miembro de la Sociedad Científica de Derecho Económico y Financiero de Cuba e integrante de su Directiva Nacional. Presidenta del capítulo científico y vicepresidenta de la Unión Nacional de Juristas de Cuba en Granma. Correo electrónico: dcarbonellm@udg.co.cu

sino, más bien, convocar al constante estudio de estos temas, a su vital reflexión y examen.

Palabras clave: tributos, sujetos económicos, principios de Justicia Tributaria.

INFORMATION ON TAXATION OF NEW PLAYERS OF THE CUBAN ECONOMY FROM A LEGAL VISION

Abstract

Times by whose Cuba is running, issues related to taxation, have become recurrent, qualifying itself becomes the same approach essentially of informative spaces as a means of national and regional media, as well as the Guild lawyers and the general population, a result of the process of change, modernization, renovation on the island, remarkable motivation to imbibe in this cardinal issue. The present work is framed primarily for the examination of theoretical aspects of taxation and originate from the own recognition of the principles of Tax Justice which, as an umbrella covering the legal relations of this nature become guarantors of them, what binds the analysis of these principles from the tax laws in force in Cuba, especially contentious provisions of the regulation of new forms of management in the domestic economic scenario, without claiming to offer absolute standards, but rather, to convene the constant study of these issues, to its vital reflection and review.

Keywords: taxes, economic subjects, principles of tax justice.

INFORMATIONS SUR LA FISCALITÉ DE NOUVEAUX JOUEURS DE L'ECONOMIE CUBAINE SUR UNE VISION JURIDIQUE

Résumé

Dans les temps en exécutant Cuba, les questions liées à la taxation, sont devenus récurrents, qualifiant qui devient du même approche, essentiellement des espaces informatifs comme un moyen de diffusion nationale et régionale, et dans la guilde d'avocats et de la population générale, un résultat du processus de changement, la modernisation, la rénovation de l'île, la motivation remarquable de se imprégner de cette question cardinale. Le présent travail est encadré principalement pour l'examen des aspects théoriques de la fiscalité et proviennent de la propre reconnaissance des principes de la justice fiscale qui, comme un parapluie couvrant les relations juridiques de cette nature deviennent garants d'entre eux, ce qui lie l'analyse de ces principes de la législation fiscale en vigueur à Cuba, notamment les dispositions de la réglementation des nouvelles formes de gestion dans le scénario économique nationale en particulier, sans prétendre offrir des critères absolus, mais plutôt, de convoquer l'étude de ces questions, sa réflexion vitale et d'examen.

Mots-clés: les taxes, les sujets économiques, les principes de la justice fiscale.

PRECISAZIONE SUL REGIME FISCALE DEI NUOVI ATTORI DELLA ECONOMIA CUBANA DA UN PUNTO DI VISTA GIURIDICO

Riassunto

Nei tempi con cui corre Cuba, questioni legate alla fiscalità, sono diventate ricorrenti, qualificatore che diventa il proprio approccio dello stesso, essenzialmente, spazi informativi come i media nazionali e regionali, così come nella Corporazione degli avvocati e la popolazione in generale, il risultato del processo di cambiamento, di am-

modernamento, rinnovamento nel che si trova l'isola, sono notevole motivazione per introdurre questo notevole argomento. Questo lavoro è caratterizzato, principalmente, nell'esame degli aspetti teorici legati alla fiscalità e provengono dal proprio riconoscimento dei principi di giustizia fiscale che, come un ombrello per coprire i rapporti giuridici di questa natura diventando garanti di loro, che è accoppiato con l'analisi di questi principi dal sistema giuridico fiscale esistente in Cuba, soprattutto i precetti contenenti del regolamento delle nuove forme di gestione nello scenario economico internamente, senza pretendere di offrire criteri assoluti, ma piuttosto, per evocare il costante studio di questi temi, alla sua riflessione vitali e l'esame.

Parole chiave: tasse, soggetti economici, principi di giustizia fiscale.

PRECISÕES SOBRE O RÉGIME FISCAL DOS NOVOS ATORES DA ECONOMIA CUBANA DESDE UMA VISÃO JURÍDICA

Resumo

No contexto cubano contemporâneo, os temas relacionados com a tributação, vêm se tornando recorrentes, isso deriva da própria aproximação ao tópico, essencialmente em espaços de divulgação como os meios de difusão nacional e regionais, mesmo como no grêmio dos juristas e a população em geral, resultado do próprio processo de mudanças, modernização e renovação em que se encontra a ilha. Há então uma notável motivação para se imbuir no assunto. Este artigo está voltado principalmente para o exame de aspectos teóricos relacionados com a tributação, que são originados no próprio reconhecimento dos princípios de Justiça Tributária que, feito guarda-chuvas, cobrem as relações jurídicas dessa natureza, tornando-se garantes delas, o que é unido à análise desses princípios a partir do ordenamento jurídico-tributário vigente em Cuba, em especial os preceitos de contensão da regulação das novas formas de gestão no cenário econômico interno, sem pretender oferecer critérios absolutos, mas convidar ao constante estudo desses temas e sua vital reflexão e exame.

Palavras chave: tributos, sujeitos econômicos, princípios de justiça tributária.

INTRODUCCIÓN

Una nueva etapa vislumbra la innegable dialéctica, al estar vigente hoy en Cuba, una nueva ley tributaria, la que propugna acercarse al futuro que esculpe la sociedad cubana actual. Este trabajo es resultado de una investigación teórica en la que se consideró adecuado examinar el Sistema Tributario cubano a partir de plantearse como problema científico el siguiente interrogante: ¿Los principios de Justicia Tributaria que son reconocidos en las normativas vigentes de esta naturaleza ofrecen seguridad jurídica a los nuevos actores en el escenario económico en Cuba? Es así que el objetivo fue enmarcado en: demostrar la necesidad de perfeccionar las normas jurídicas tributarias vigentes en cuanto a la materialización de los principios de Justicia Tributaria a partir de su análisis teórico y normativo que permita ofrecer seguridad jurídica a los sujetos económicos examinados; para lo cual fue necesaria la utilización de métodos tales como el histórico, el inductivo, el deductivo, el teórico, el lógico y el exegético, que posibilitaron ahondar en el tema en cuestión y arribar a conclusiones sobre el mismo a partir del objetivo propuesto.

En armonía con lo planteado se concibió estructurar este trabajo en un primer momento en el que se exponen las principales manifestaciones normativas de rango constitucional en Cuba que antecedieron a la Carta Magna Actual; y se analizan los aspectos teóricos relativos a los tributos y los principios de Justicia Tributaria, lo que facilitó posteriormente inquirir sobre las normas jurídicas tributarias vigentes en Cuba y contentivas de los aspectos delimitados inicialmente para estudiar los preceptos aplicables a los nuevos actores en el escenario económico cubano en cuanto a obligaciones tributarias se refiere.

El tema que se aborda es novedoso y actual, teniendo en cuenta que el 23 de julio de 2012 fue sometido al Parlamento cubano el Proyecto de Ley Tributaria, el que fue aprobado por la ya mencionada ley N.º 113 denominada “Del Sistema Tributario”, necesario escalón en la materialización del perfeccionamiento de las relaciones jurídicas tributarias que se manifiestan en el país, en tanto se aprecia lo oportuno de realizar un análisis de los principios que cubren a las relaciones de esta naturaleza, centrando el examen en la configuración o tratamiento actual de los llamados nuevos sujetos¹ de

¹ Ciertamente, dentro de esta calificación se consideran esencialmente a las personas naturales o físicas que ejercen actividades reconocidas por cuenta propia, las cooperativas no agropecuarias,

la economía cubana, a los que prefiero designar como actores novedosos de las relaciones económicas domésticas o internas, aspectos que, más que el centro de este trabajo, se convierten en un gran reto, teniendo en cuenta el lugar que ocupa el tributo en un país y los peculiares elementos que conforman el apasionante Derecho Tributario.²

Cuba se encuentra inmersa en un proceso de perfeccionamiento no sólo de su economía sino también en el orden social que deviene en la materialización de los lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución;³ los que contienen todo un acápito relativo a la Política Fiscal, que se ha ido instrumentando a partir de la propia promulgación de la actual legislación tributaria. Pero no es posible intentar abordar un tema sin conocer el tratamiento del mismo desde un enfoque histórico, o al menos reconocer sus principales antecedentes que permitan ubicar los diferentes contextos sociales en los que el sistema de derecho de un determinado país ha rebosado el mismo a partir de sus cartas magnas, es por este motivo que se realiza un alto para observar desde el constitucionalismo cubano el tema del que se pretende reflexionar en este artículo.

El tratamiento jurídico de los tributos en Cuba se remonta a la propia etapa colonial, en la que a los habitantes del territorio cubano, al ser súbditos de España, le eran aplicables las normativas vigentes para los países bajo su dominación. En la prolongada etapa del colonialismo se aplicaron diversos tributos, entre los que es posible mencionar desde el impuesto montepío militar, del cual eran sujetos los oficiales, generales de mar, tierra, subalternos y ministros, hasta las medias anatas en las que se liquidaba la mitad del sueldo y el aprovechamiento de un año, coexistiendo además el cobro del diezmo.

Entre 1810 y 1812, periodo en que se enmarca el movimiento constitucional criollo (Prieto, 2002), es posible mencionar el Proyecto de Constitución escrito por el bayamés Joaquín Infante en cuyo texto contemplaba

los usufructuarios y arrendatarios pero, excepto las segundas, todos los demás operadores han convivido en el tráfico económico cubano, aunque, indudablemente, a menor escala que en la actualidad. Específicamente, en los lineamientos de la política económica y social se referencia como Nuevas Formas de Gestión ("Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución", 2011).

2 Ferreiro Lapatza, eminente tributarista español, aprecia que es la rama del Derecho Financiero que regula y disciplina los tributos, integrándose en ellas normas de carácter material o sustantivo y normas formales. La doctrina moderna concibe el desarrollo de especificidades desde un Derecho Tributario Constitucional, un Derecho Tributario Penal y un Derecho Tributario Procesal.

3 Fueron aprobados el 18 de abril de 2011, en la celebración del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba.

la independencia del país. Este proyecto nunca llegó a ser examinado para que rigiera en la isla, pero al ser el primero redactado por un cubano merece especial detenimiento, pues aunque no es posible precisar la fecha en que Infante concibió el proyecto sí se conoce que marchó para Caracas alrededor de 1810 viviendo allí la vida activa de la Revolución Venezolana y estuvo en contacto con sus principales actores.

En el cuerpo de la Constitución, en su título primero, aparecen contenidos los poderes legislativos, ejecutivo, judicial y militar; este último notablemente atípico en la concepción y organización del Estado, pero que se fundamenta en las posibles invasiones de las que podía ser objeto la isla, reconociendo en el Título II “Del Poder Ejecutivo”, apartado 10, la existencia de un Ministro de Rentas al que le fueron otorgadas facultades para establecer reglamentos previa aprobación del Consejo.⁴

Para el Título VI concibió la denominación “De la Administración de Rentas”, en la que hace mención a la existencia de un colector principal, radicado en La Habana, que se encargaría de exigir y recaudar los derechos, contribuciones y adquisiciones, que se depositarían en un Tesoro Principal, y el administrador principal, concibiendo los pagos en extramuros quienes rendirían cuenta a las mencionadas autoridades. Es notable la idea que prevalece al contener explícitamente particularidades en cuanto a lo reconocido como renta pública (derechos, contribuciones y adquisiciones de propietarios, cargadores, vendedores, consignatarios, compradores) concibiendo el manejo de las mismas una vez exigidas, y que se consideran como parte del sistema administrativo de la isla de Cuba.⁵ Sin pasar por alto la eliminación del diezmo, estancos, alcabalas y demás impuestos que iban a parar a la Metrópoli, lo que sería una forma de impulsar el desarrollo económico de la isla.

Asimismo, se debe hacer mención a las reconocidas constituciones mambisas; es decir, las que fueron erigidas durante la lucha armada que se libraba en la isla para no seguir atada a España, de las que se consignan a continuación, esencialmente, las contentivas de temáticas tributarias, entre ellas la Constitución de Guáimaro del primero de abril de 1869 que concibe la independencia plena e ideológica democrática. Limita las facultades del Jefe del Ejército contenido que causó lamentables resultados, establecía una República Federal y Parlamentaria, proclamaba la libertad de culto, reunión,

4 Consejo de Diputados que fue concebido para ejercer el poder legislativo en la isla.

5 Parte final del Proyecto de Constitución de Infante.

imprensa, enseñanza. Estuvo vigente hasta 1878 (Pacto del Zanjón). En el proceso de votación de la misma participaron notables e importantes figuras de la historia cubana como Carlos Manuel de Céspedes, Salvador Cisneros Betancourt e Ignacio Agramonte.

En ella se estableció, en su artículo 14, que: “Deben ser objeto indispensable de ley: las contribuciones, los empréstitos públicos, la ratificación de los tratados, la declaración y conclusión de la guerra [...]” (Constitución de Guáimaro, 1869). Se aprecia el estilo de que prevalezca la Reserva de Ley en la que se hace mención al tema de las contribuciones, jerarquizando claramente el papel de la tributación a pesar de que no aparece regulada con especialidad la obligatoriedad de los ciudadanos con un enfoque participativo en el gasto público, claro que esto obedeció al propio contexto que vivía el país.

La Constitución de 1895, reconocida como la Constitución de Jimaguayú, de la que es posible citar el artículo 20: “Las fincas y propiedades de cualquier clase pertenecientes a extranjeros estarán sujetas al pago del impuesto en favor de la Revolución mientras su respectivo Gobierno no reconozca la beligerancia de Cuba” (Constitución de Jimaguayú, 1895). Sin embargo, no se aclara qué tipo de disposición se utilizaría como instrumento para el establecimiento de tributos. A pesar de que había una Asamblea de Representantes, formada por cuatro llamados representantes por cada cuerpo de ejército, no se tienen evidencias relacionadas con el tratamiento de los temas tributarios en las reuniones de dicha Asamblea, motivación para realizar investigaciones futuras. Aunque no se conoce con certeza meridiana que se reunían por asuntos tributarios; mostrándose el tema de la tributación con una intención más bien sancionadora ante los españoles, que eran esencialmente los grandes poseedores de bienes en la isla y ante el actuar de su respectivo gobierno.

La Constitución de 1897, conocida como la Constitución de la Yaya, destina el Título II al reconocimiento de los Derechos individuales y políticos, título en el que específicamente establece en su artículo 7: “Nadie podrá ser compelido a pagar otras contribuciones que las acordadas por la autoridad competente”, precepto que introduce el deber de cumplimentar las obligaciones tributarias y a la vez erige el reconocimiento tácito de los ingresos de esta naturaleza. Destina además el Título III a establecer los artículos contentivos del Gobierno de la República, reconociendo en la sección I los poderes públicos, especificando en el artículo 15 que el Poder Ejecutivo reside en el Consejo de Gobierno y a la vez significa que éste tendrá facultades

para dictar leyes y disposiciones de carácter general en consonancia con la norma autorizante. Ya el artículo 22 contiene como función de este Consejo el hecho de “Imponer contribuciones, decretar la inversión de los fondos públicos y pedir y aprobar cuentas de los mismos”; cuestión a nuestro juicio que centra la promulgación de normativas tributarias en este órgano, máxime que el artículo 33 establece que: “El Secretario de Hacienda será el depositario de los fondos nacionales y dependerán de él los asuntos relativos a la deuda pública y contabilidad”. De hecho se observa un marcado centro de poder legislativo en el Consejo de Gobierno, lo que deviene en que no existe reconocimiento de este poder, sólo se enuncia el ejecutivo y judicial, enfocando en el primero la facultad de dictar las diversas normativas.

Es posible afirmar que durante este período colonial se dictaron diversas normativas jurídicas y decretos presidenciales con respecto a los tributos, por supuesto, con la característica de la imposición de los mismos, los que se hicieron más complejos con la lucha independentista que libraba el país.

Respetando la cronología de las normativas constitucionales estudiadas es posible ubicar, dentro de una nueva etapa de la isla en la denominada nueva colonia, calificativo otorgado pues Cuba pasó al dominio de gobiernos impuestos por Estados Unidos, la primera disposición que merece atención; y es la Constitución de 1901, que contiene en el artículo 59 lo que se puede considerar como un principio que se reverenció en las posteriores normativas de este rango lo referido a otorgarle la atribución al Congreso para establecer las contribuciones e impuestos de carácter nacional que sean necesarios para las atenciones del Estado.

En su artículo 9.2 preceptuó que todo cubano está obligado a contribuir para los gastos públicos, en la forma y proporción que dispongan las leyes, particular que también se obliga a los extranjeros al equipararlos a los cubanos en cuanto a la obligación de contribuir con los gastos públicos del Estado, la provincia y el municipio. De igual forma, en su artículo 34 estableció que: “Nadie estará obligado al pago de contribución, ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes” (Constitución Política, 1901).

En la Ley Constitucional de la República de Cuba del 11 de junio de 1935, se retoman los aspectos contenidos en la Constitución de 1901 en cuanto a la delimitación de la obligatoriedad de los ciudadanos cubanos de contribuir con los gastos públicos, así como para los extranjeros, a lo que se une lo referido a las facultades del Congreso y aprobar presupuestos y demás facultades relativas a materia financiera, denotándose la Reserva de Ley.

La Constitución de 1940, Carta Magna de la que varios autores afirman que fue resultado de las luchas revolucionarias de los años treinta, demuestra que se tuvieron en cuenta aspectos cardinales en cuanto a los derechos y obligaciones de los ciudadanos, lo que contiene de manera acertada lo relativo a los deberes de los ciudadanos a contribuir con el Estado en sus gastos de carácter público, pues la misma reza al igual que su antecesora en este particular (aspectos contenidos en los artículos 9b y 19 respectivamente).

Como nota distintiva, en los artículos números 43 y 45 se hace mención a la familia, la que tenía la protección del Estado y que el régimen fiscal se aplicaría de acuerdo con las normas de protección a la familia que en la Constitución se establecían. Es así que se estableció en el artículo 91: “El padre de familia que habite, cultive y explote directamente una finca rústica de su propiedad, si su valor no excedía de \$2.000.00 podía declararla con carácter irrevocable como propiedad familiar, en cuanto fuere imprescindible para su vivienda y subsistencia y quedará exenta de impuesto [...]” (Constitución Política, 1940).

Notable es que esta ley conforme el Ministerio de Hacienda⁶ y en 1953 funde el Tribunal de Cuentas,⁷ y aunque con el golpe de estado del 10 de marzo de 1952 Batista anuló esta Constitución y proclamó sus estatutos constitucionales para servir a sus propósitos, en cuanto al tema fiscal se mantuvo lo regulado por la Constitución precedente.⁸

Con el triunfo de la Revolución, el primero de enero de 1959 se hizo necesaria la promulgación de la Ley Fundamental, estatutos que ponían en vigor la Constitución de 1940, con las modificaciones necesarias adaptadas al proceso revolucionario. Posteriormente, se promulga la Constitución de 1976, que fue precedida por el referendo del 15 de febrero de 1976. Sin embargo, ya para los años noventa existía otra realidad en la isla, que fue preciso acotar en esta norma provocada por la desaparición del campo socialista y el inicio del Período Especial.⁹ Entre los principales cambios se delimitan

6 El cual pasa a regir la Administración Tributaria del país.

7 Con el objetivo de asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los tributos.

8 En cuanto al deber de contribuir con los gastos del Estado por parte de los ciudadanos cubanos y extranjeros, así como lo relativo a la aplicación del régimen fiscal de acuerdo a las normas de protección de la familia.

9 Es reconocida como la etapa más difícil económicamente que ha enfrentado el proceso revolucionario cubano y por ende los ciudadanos. Fue consecuencia del desplome o desaparición del campo socialista de Europa, región con la que Cuba mantenía su intercambio comercial mayoritario, a lo que se unió el acérrimo bloqueo de Estados Unidos hacia la isla.

que se adicionaron tres capítulos: extranjería, la división político-administrativo y el Estado de Excepción.

Se modificaron 77 artículos, de un total de 141, y se redujo a 137. En los artículos de la extranjería se redacta literalmente la obligatoriedad de los extranjeros a contribuir con el gasto público, al igual que los ciudadanos cubanos, artículo 34, renglón 4 de la Constitución vigente, equiparación que cuando se indaga en los preceptos contentivos de las obligaciones de los nacionales no se vislumbra, en tanto se acoge por generalidad en la interpretación del cumplimiento de los deberes cívicos, posición que quizá no sea la más efectiva debido a las particularidades de esta relación jurídica, básicamente cuando los teóricos ya han abordado el tema del Nuevo Derecho Tributario (Calvo, 2004), donde el poder del Estado es examinado desde diferentes ámbitos ante el sujeto pasivo de la relación jurídica de naturaleza tributaria.

Asimismo, son explicitados por el catedrático Rafael Calvo Ortega otros aspectos que estima como esenciales sobre este acápite, al señalar que:

La principal herramienta de transformación de lo que se puede llamar Derecho Tributario Tradicional ha sido el establecimiento en las Constituciones de principios tributarios concretos [...] Se trata de preceptos permanentes (como todo principio) lo que supone que no se agotan con su aplicación. Son generales, es decir se extienden a todos los tributos. Finalmente, son directamente aplicables a situaciones y relaciones jurídicas muy diversas (Calvo, 2004: 61).

Este autor denomina a esta herramienta de cambio principalismo (Calvo, 2004), particular que permite delimitar la relación directa con los principios generales del Derecho, que como ciencia reconocida se enviste de ellos y no es posible perder de vista, al ser un tema transversal para todas las ramas o disciplinas que conforman las ciencias jurídicas y al expresar, además, los valores materiales básicos de un determinado ordenamiento jurídico, constituyéndose en las bases en las que se construyen las propias creencias ético jurídicas y la seguridad de una sociedad; convirtiéndose en experiencias de orden técnico de máxima aspiración como resultado de la propia praxis jurídica, amén de que la introducción literal de la obligación de contribuir dirige un necesario referéndum por la escala de obligaciones que imprime al ciudadano y que no se llegó a interesar en esta etapa en Cuba (Díaz, 2005: 215).

Teniendo en cuenta las características del denominado período especial, entre las medidas adoptadas por el gobierno cubano se encuentra la promulgación de la ley N.º 73 “Del Sistema Tributario” que es sin lugar a dudas el principal aporte normativo a la materia de la tributación en Cuba en esta etapa. Como complemento de este cuerpo legal se aprobó, en 1997, el decreto ley N.º 169, “De las Normas Generales y los Procedimientos Tributarios”. Derogados por la ley N.º 113 del año 2012, puesta en vigor en enero del año 2013, unido a su reglamento que es el decreto N.º 308 de igual año, respectivamente.

UNA APROXIMACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

En el Derecho, como ciencia, prevalecen principios generales que no es posible perder de vista, y que contienen funciones específicas reconocidas tales como “[...] integradora, interpretativa y programática o informadora” (Ojeda, 2013). Denotándose que la primera función va dirigida a propiciar la resolución de controversias no previstas en ninguna de las normas jurídicas válidas, por lo que a través de ella los principios suplen las lagunas de la ley. Por su parte, la función interpretativa orienta la correcta comprensión de las normas que resultan oscuras o tienen un sentido más o menos insatisfactorio, y la programática o informadora indica el rumbo que habrá de seguir el orden jurídico en su desarrollo.

De esta manera los sistemas jurídicos tributarios no escapan de la transversalidad del tema, nótese que no basta reconocer el avance en el perfeccionamiento de un determinado sistema tributario a partir de la promulgación de normas jurídicas que contengan las especificidades por cada uno de los tributos que lo integran, sino que esas normas jurídicas sean coherentes con el ordenamiento jurídico y que tiendan a asegurar el cumplimiento de los fines constitucionales asignados a la actuación de la administración, sobre la base de principios jurídicos fundamentales, como el de legalidad, justicia, solidaridad, igualdad y el de seguridad jurídica, los que deben ser enarbolados por la Ley Suprema de todo país y que fundamentan los reconocidos Principios de Justicia Tributaria, sobre los cuales Lozano Serrano afirma de manera acertada que: “vienen a garantizar la concreción de los valores de igualdad y justicia, pues no se trata del mero pago de una cantidad monetaria al estado, sino debe observarse los principios de justicia sin el cual es inadmisibles el pago de tributos” (Lozano, 1990).

Entre estos principios prevalece el de seguridad jurídica, que es recurrente y muy enunciado por los profesionales del Derecho en todos los ordenamientos jurídicos; es así que existen aseveraciones tales como: “[...] es un principio del derecho universalmente reconocido que se entiende y se basa en la certeza del derecho, representando la garantía de cada individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos, o que si estos llegan a producirse le serán asegurados, protegidos y reparados por la sociedad [...]” (“Principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia tributaria”, 2013).

En el caso del catedrático Humberto Ávila, conocido exponente de la dogmática jurídica, se esboza el análisis de este principio desde el Derecho Tributario a partir de la formulación de la seguridad desde el tratamiento en la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988, aunque deja claro que: “[...] la seguridad se convierte en asunto cuando la inseguridad se extiende [...]” (Ávila, 2012: 32).

En lo que respecta al principio de seguridad jurídica, en el propio ámbito de las relaciones jurídicas tributarias, coincidimos con la aseveración siguiente:

exige la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los contribuyentes, pudiendo anticipar las decisiones administrativas y judiciales correspondientes sobre esas actuaciones. Tener en cuenta este principio promueve la confianza de los ciudadanos en sus instituciones y los protegerá de la arbitrariedad. En la doctrina y en la jurisprudencia, cuando ha existido conflicto entre los principios de igualdad o generalidad de la tributación y el de seguridad jurídica se han inclinado a favor de que prevalezca este último, a pesar de que ambos deben tener plena existencia en el Derecho Tributario de cualquier país (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 1967).

Por su parte, la propia conceptualización del tributo emana la prevalencia del nacimiento de la relación jurídica tributaria a partir de la existencia de una ley, figurando entonces la legalidad, que en el ámbito del Derecho Tributario adquiere la calificación de excelencia tanto en la ordenación jurídica como en su aplicación, manifestándose el principio de Reserva de Ley que en la esfera tributaria es reconocido como el *nullum tributum sine lege*, proyectándose además la propia Justicia Tributaria; empero, no es solamente referido a la existencia de una ley que regule o establezca la tributación

sino desde un enfoque amplio en el que se distingue la necesaria proyección de que esa norma jurídica se ajuste a concretizar el principio de seguridad jurídica de la relación que regula.

El principio de generalidad pudiera entenderse como la proyección del principio de igualdad, ya que obliga a tributar a todos los que se encuentren en igualdad de condición, explicación que se puede resumir en lo afirmado por Sainz de Bujanda: “El principio de Generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas” (Sainz de Bujanda, 1993: 104).

No es suficiente para la realización del principio de igualdad o generalidad de la tributación la existencia de un sistema tributario que lo plasme apropiadamente sino que también es imperioso que coexistan aquellos instrumentos imprescindibles para hacerlo efectivo con las normas que regulen la relación fisco contribuyente, prevaleciendo la simetría requerida, de modo que se garanticen los derechos del contribuyente de forma eficaz pues, por ejemplo, al no controlarse y exigirse por parte de la administración tributaria el cumplimiento de las obligaciones de los administrados se provoca el nacimiento de una de las principales causas de la evasión fiscal (Carbonell, 2014).

Por su parte, la equidad es una proyección directa del principio constitucional de igualdad, particular claramente abordado por la eminente autora Catalina García Vizcaíno al afirmar “la equidad se halla indiscutiblemente ligada, en sentido lato, a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. En sentido estricto, la equidad puede emparentarse con el principio de igualdad” (García, 1996: 296). La equidad en la carga tributaria significa, en modo alguno, uniformidad (Sainz de Bujanda, 1993: 104); la posibilidad de aplicar tratamientos diferenciados a capacidades económicas similares, por lo que se puede observar que capacidades económicas similares reciban tratos diferenciados atendiendo a otros criterios objetivos y razonados, en función de lo cual se han establecido en la doctrina diversas teorías.¹⁰

Asimismo, prevalecen principios de Justicia Tributaria tales como el de capacidad económica que informa la obligación, que actualmente se

10 García Vizcaíno, en la obra citada, expone una explicación detallada de la Teoría del Beneficio y la Teoría del Sacrificio. La primera recibió diferentes denominaciones debido a su contenido, es así que se reconoce como teoría del trueque, del cambio, del seguro. Y ha recibido diversas objeciones que son abordadas por Vizcaíno, así la del sacrificio aparece con una configuración que distingue la teoría del sacrificio igual, la teoría del sacrificio proporcional, teoría del sacrificio marginal equivalente y la teoría del sacrificio mínimo.

interpreta como una obligación al legislador para estructurar un sistema tributario en el que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento del gasto público se realiza de acuerdo con su capacidad económica; es así que una extensión a este principio es el de no confiscatoriedad, que significa que el efecto de la tributación no puede anular la capacidad contributiva que la ha fundamentado.

El principio de capacidad económica enfoca la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, no sólo en función de gravar la riqueza (Sainz de Bujanda, 1993: 104) en correspondencia con los obligados a su pago sino que debe vincularse esencialmente también, con la función extrafiscal del tributo, desde un enfoque realista de la manifestación de las relaciones que se suscitan en el tráfico económico.

Coincidimos entonces con la afirmación de que: “Los principios generales del Derecho si bien es cierto no constituyen una fuente directa del Derecho Tributario tienen gran incidencia en su actividad. Administración y contribuyentes acuden con frecuencia a sus contenidos a fin de hacer valer sus pretensiones” (Salazar, 2008).

A PROPÓSITO DE LA REGULACIÓN JURÍDICA DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS NUEVOS SUJETOS ECONÓMICOS EN CUBA

El contexto actual en Cuba se muestra con un diseño mejor concebido que el camino iniciado en el mes de septiembre del año 2010, momento en que se eliminaron varias restricciones en el denominado ejercicio por cuenta propia.¹¹ En correspondencia con ello es interesante esbozar el escenario jurídico vigente a partir del propio reconocimiento de los nuevos operadores o actores que se han sumado al entorno económico cubano, delimitando sus principales obligaciones fiscales a partir del análisis del ordenamiento jurídico tributario vigente en correspondencia con los principios de Justicia Tributaria que son reconocidos en las sendas disposiciones jurídicas¹² sobre el tema.

11 Es posible asociar al término de empresario individual, que para el Derecho Mercantil es reconocido como las personas naturales que reúnen los requisitos para ser calificados como empresarios mercantiles y tienen como obligaciones la de llevar una contabilidad adecuada, darle publicidad a su actividad y a el mismo en el registro, confluyendo los requisitos de gozar de capacidad civil plena, habitualidad en el ejercicio del comercio, ejercer en nombre propio (adquiere derechos y obligaciones en su nombre propio) y se constituyen en sujetos mercantiles teniendo en cuenta que confluye la oportunidad de desarrollar pequeños o medianos negocios.

12 Hago alusión a la ley N.º 113 de 2012 y el decreto N.º 308 de 2012. Ambas puestas en vigor a partir del mes de enero de 2013.

Novedosos actores incorporados al tráfico económico en Cuba

Al contextualizar el tema es ineludible acudir a toda una narración descriptiva del proceso de cambios que se han originado y que son resultado de la instrumentación de los ya mencionados lineamientos, en cuyos fundamentos de la Resolución que precede la enumeración de los mismos se afirma que: “el principio de que sólo el socialismo es capaz de vencer las dificultades y preservar las conquistas de la revolución, y que en la actualización del modelo económico primara la planificación, la cual tendrá en cuenta las tendencias del mercado”. Seguidamente se consigna:

Estos principios deben ser armonizados con mayor autonomía de las empresas estatales y el desarrollo de otras formas de gestión. El modelo reconocerá y promoverá además de la empresa estatal socialista, forma principal de la economía nacional, a las demás modalidades de la inversión extranjera, las cooperativas, los agricultores pequeños, los usufructuarios, los arrendatarios, los trabajadores por cuenta propia y otras formas que pudieran surgir para contribuir a elevar la eficiencia (“Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución”, 2011).

Ciertamente, se enfoca el reconocimiento en unos casos y el realce en otros, con diferentes formas de gestionar las relaciones productivas y de servicios, lo que implicaría despojar o descongestionar al sector estatal de la economía de la prevalencia en determinadas esferas en las que no ha podido avanzar, devenido de la propia necesidad de atemperar las relaciones productivas y de servicios a la realidad imperante desde lo externo e interno, situación que se puede configurar como un fenómeno multicausal en el que han prevalecido factores subjetivos y objetivos.

Es así que al referir a los trabajadores por cuenta propia, su existencia se remonta a la promulgación del decreto ley N.º 141 de 8 de septiembre de 1993,¹³ que ratificó y amplió el llamado autoempleo; aunque presentaba limitaciones de todos los órdenes, fundamentalmente lo relacionado con establecer relaciones con los sujetos de gestión y dirección de la economía salvo ceñidas excepciones de servicios muy sencillos que podrían ofrecer.

13 Complementado en el año 2011 por las resoluciones N.º 33, de la Ministra de Trabajo y Seguridad Social, la N.º 283, del Presidente del Instituto Nacional de la Vivienda, la N.º 368 del Ministro de Transporte y la N.º 298, las que derogaron las puestas en vigor en el año 2010.

Esta figura existe al amparo de la resolución N.º 41 de 22 de agosto de 2013, dictada por la Ministra de Trabajo y Seguridad Social, la cual pone en vigor el actual Reglamento del ejercicio por cuenta propia.¹⁴

En cuanto a las cooperativas, confluye el reconocimiento de cooperativas de primer grado y de segundo grado.¹⁵ Bajo la peculiaridad que se constituirán en función de realizar producciones no agrícolas y prestar servicios. Con este enfoque aparece una nueva forma societaria en estas esferas de la economía cubana de la que no se ha tenido experiencia a no ser en el sector agropecuario, promulgándose varias disposiciones jurídicas enfocadas a establecer las normativas reguladoras de esta forma que se introdujo a través del decreto-ley N.º 305 de 15 noviembre de 2012 “De las Cooperativas no Agropecuarias”, el decreto-ley N.º 306, de 17 de noviembre del mismo año, que establece el “Régimen especial de seguridad social de los cooperativistas no agropecuarios”, el decreto N.º 309 del 28 de igual mes y año, denominado “De las Cooperativas no Agropecuarias de primer grado”, y otras normativas complementarias.¹⁶ Estas cooperativas han iniciado sus operaciones en el país, una vez concluido el proceso previo de autorización gubernamental de manera centralizada.

Para los usufructuarios se potencia la entrega de tierras en este concepto a través del decreto ley N.º 300 del año 2012, el que establece las

-
- 14 Complementada, en cuanto a la denominación de las actividades y alcance de las mismas, por la resolución N.º 42 de 2013 y emitida por la misma autoridad. Normativas que denotan una actualización y la eliminación de otras limitaciones que aún persistían, así como la incorporación de nuevas actividades al ejercicio de esta naturaleza, lo que denota la búsqueda de un mayor protagonismo de este operador o sujeto en las relaciones económicas, aunque aún en el contexto actual subsisten restricciones tales como la necesaria autorización administrativa para ejercer la actividad, pues no se reconoce aún los elementos comunes de algunas de estas actividades con el denominado empresario individual, y en correspondencia con ello no recibe tal tratamiento; de igual manera, en lo que respecta su ámbito de su operación o relaciones contractuales quedan limitadas al escenario nacional, afirmación que se sustenta en que no pueden realizar importaciones ni exportaciones de sus productos o servicios como sucede naturalmente en el mundo del comercio.
- 15 Denominaciones recogidas en los lineamientos de la cooperativa, siendo las de primer grado una organización económica con personalidad jurídica propia y patrimonio propio, integrada por personas que se asocian aportando bienes o trabajo con la finalidad de producir o prestar servicios útiles a la sociedad y asumen todos sus gastos con sus ingresos. Las de segundo grado tendrán personalidad jurídica y patrimonio propio y se forman con el objetivo de organizar actividades complementarias afines o que agreguen valor a los productos y servicios de sus socios.
- 16 La resolución N.º 570 del Ministerio de Economía y Planificación de 15 de noviembre de 2012 que establece el procedimiento de licitación para la creación experimental de cooperativas no agropecuarias, y la resolución N.º 427 del Ministerio de Finanzas y Precios de 4 de diciembre de 2012, norma que regula las especificidades relativas al pago de los tributos y el tratamiento de precios, patrimonio estatal, normas específicas de contabilidad y la constitución de un fondo para financiar el capital de trabajo inicial y otros en los casos que no resulten sujetos de créditos bancarios.

normas “Sobre la entrega de tierras en usufructo”, normas que pretenden atemperar esta institución del Derecho a las reales condiciones económicas y sociales de país, con el objetivo de favorecer el incremento en las producciones no sólo agropecuarias sino forestales y de frutales.¹⁷

Fue además concebido su respectivo reglamento mediante el decreto N.º 304, a lo que se une las regulaciones establecidas en el decreto ley N.º 298 sobre la Seguridad Social de los usufructuarios de tierra y otras disposiciones jurídicas que complementan su tratamiento legal.¹⁸ Se evidencia una regulación más coherente sobre el usufructo, acercándose a la realidad de esta institución del Derecho, aunque evidentemente serán siempre normas jurídicas perfectibles ante la constante atención que requiere el sector agropecuario y las complejas relaciones que se enmarcan en el escenario de los campos cubanos.

En lo que respecta a la inversión extranjera las nuevas modalidades son contenidas en el decreto ley N.º 313 de 2013, “De la Zona Especial de Desarrollo Mariel”, así como en el decreto N.º 316, que se constituye en su reglamento y que entraron en vigor el primero de noviembre de 2013,¹⁹ las

17 Tomado del Por Cuanto Tercero del decreto ley N.º 300 de 2012.

18 El propio Ministerio de la Agricultura y el Instituto Nacional de Planificación Física emitieron la Resolución Conjunta N.º 1, contentiva del “Procedimiento para la construcción, reconstrucción, remodelación o ampliación y legalización de las bienhechurías en tierras entregadas en usufructo”. En correspondencia con la Resolución Conjunta de los ministerios de Economía y Planificación y de Finanzas y Precios, que en su momento aprobaron el Reglamento del Fondo Nacional de Desarrollo Forestal, el Ministerio de la Agricultura dispuso en los preceptos de la resolución N.º 768 el Manual de Procedimientos complementario del reglamento que lo antecedió; y de igual manera las regulaciones relativas a los ingresos del referido fondo fueron establecidas en la Resolución Conjunta N.º 1 emitida por los mencionados ministerios. También se promulgaron el decreto ley N.º 311 del 2014, modificativo del decreto ley N.º 300, así como el decreto N.º 319 de 2014, modificativo del decreto N.º 304 de 2012.

19 Para la Zona de Desarrollo de Mariel se promulgaron otras normativas, ya que se emitieron varias resoluciones con el objetivo de ordenar armónicamente todos los aspectos en que impacta la referida zona; es así que el Banco Central de Cuba emitió la resolución N.º 82, relativa a las regulaciones sobre la prestación de servicios de sus instituciones financieras en el proceso de intermediación financiera, siéndole aplicables además las disposiciones de la resolución N.º 24 de 24 de marzo de 1999 para el otorgamiento de la respectiva licencia. Por su parte, la Aduana General de la República aprobó, a través de la resolución N.º 278, las “Normas para la aplicación del tratamiento especial aduanero en la Zona Especial de Desarrollo Mariel”, las que serán aplicables a todas las unidades del sistema de órganos aduaneros, los concesionarios, los usuarios y el resto de los operadores del comercio que intervienen en la zona. El Ministerio de Tecnología y Medio Ambiente, con el objetivo de mantener el cuidado y la protección al medioambiente, dispuso en la resolución N.º 150 las “Regulaciones para la realización del proceso de Evaluación de Impacto ambiental en la Zona de Desarrollo Mariel”. Asimismo, el Ministerio de Finanzas y Precios se pronunció sobre el tema del Seguro en la resolución N.º 384 y el Ministerio del Interior ordenó en el cuerpo de la resolución N.º 14 los preceptos relativos a la materia migratoria y de orden interior en esta zona.

cuales mantendrán su vigencia a pesar de haberse publicado la ley N.º 118 de 9 de abril de 2014 “Ley de la Inversión Extranjera”²⁰ que derogó su antecesora la ley N.º 77 de 1997.

Por otra parte, el tema del arrendamiento va mezclado a los propios procesos de ejercicio de la actividad por cuenta propia y esencialmente la creación de las cooperativas en los procesos de licitación que están contenidas en la resolución N.º 570, mencionada supra, y que pondera la facultad de las entidades estatales para arrendar locales a estas formas de gestión descritas.

Lo abordado permite una evaluación categórica relativa a que existe una mayor presencia de otras formas de gestión, es decir, de actores, operadores o sujetos en las relaciones económicas internas en las que se insertan otras que no habían sido reconocidas en el sector de la producción y los servicios, lo que acompaña además a la inserción de todos en la economía cubana actual sin dejar de reconocer que debido a diversos motivos, entre los que se pueden citar la inexperiencia de directivos y autoridades por una parte y el desconocimiento de las normas vigentes por otra, se han provocado no pocas insatisfacciones e inconvenientes para lograr el protagonismo que requieren estas formas de gestión en el contexto cubano.

Obligaciones tributarias desde la regulación jurídica de los principios de Justicia Tributaria

Todos los sujetos esbozados anteriormente en su propio ámbito de existencia y operación se convierten en sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, teniendo en cuenta que desarrollan presupuestos de hechos o hechos imponibles²¹ configuradores de los tributos establecidos en la

20 Esta ley fue publicada en la *Gaceta Oficial* extraordinaria número 20 de 16 de abril de 2014, junto a otras disposiciones jurídicas tales como el decreto N.º 325 que es el Reglamento de la Ley de la Inversión Extranjera, las resoluciones número 46 y 47, ambas del Banco Central de Cuba, sobre el procedimiento para el depósito de fondos y para las remesas al exterior respectivamente; asimismo el Ministerio de Comercio Exterior y la Inversión Extranjera emitió las resoluciones número 128 y 129 contentivas del Reglamento de la Comisión de Evaluación de Negocios y las Bases Metodológicas para la presentación de oportunidades de negocios respectivamente, y por su parte el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social dispuso el Reglamento sobre el régimen laboral de la inversión extranjera a través de la resolución N.º 16 de 2014.

21 Según la ley N.º 113 de 2012 “Del Sistema Tributario” distingue en el artículo 5 inciso o) “hecho imponible: el hecho de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina la obligación tributaria”.

ley 113, por lo que consecuentemente nace la obligación del pago de los impuestos, las tasas o las contribuciones a que vienen obligados.

Las particularidades de este tema no son menos complejas; de hecho, la Constitución cubana, de manera general, permite acudir a ella como sostén de los principios de Justicia Tributaria que reconoce la propia norma tributaria cubana vigente. Sin embargo, disímiles son los criterios esgrimidos como resultado de estudios e investigaciones realizadas por eminentes constitucionalistas y tributaristas estudiosos del tema en la arena interna,²² coincidiendo todos en la firme necesidad del acoplamiento del tema tributario en la Carta Magna cubana, no sólo en el ámbito sustantivo de esta arista sino en lo concerniente a los procedimientos de esta naturaleza.

Posición a la que me afilio pues ciertamente la Constitución cubana (Carbonell, 2014) no aborda con meridiana claridad los elementos que irradian al tributo; no obstante, es posible mencionar la correspondencia de la Reserva de Ley que contiene los postulados del Principio de Legalidad hacia el Derecho Tributario y que la propia existencia de la ley tributaria y su reglamento²³ demuestran, aunque no a plenitud. Es así, que como resultado del propio contexto en el que se enmarca su vigencia se propugna la aplicación gradual de estos cuerpos jurídicos, ajustando las figuras tributarias que serán exigidas a través de la Ley del Presupuesto de cada año.

Ahora bien, fuera posible congratular la sabia decisión de utilizar una norma jurídica de igual jerarquía (las leyes del presupuesto de cada año) para poner en vigor los tributos que preceptúa la actual ley 113; empero, la realidad dista de tal apreciación, obsérvese que por solo citar un ejemplo, en el Impuesto sobre Ingresos Personales –tributo de exclusiva exigencia para las personas naturales o físicas (aquí se incluirían en primer lugar a las personas autorizadas a ejercer las actividades por cuenta propia, según el inciso a) del artículo 17 contenido en el Título I de la citada Ley, distinguiéndose sucesivamente a las personas que obtengan ingresos por desarrollar actividades intelectuales, artísticas y manuales o físicas en general, ya sean de creación, reproducción, interpretación, aplicación de conocimientos y habilidades, los que realizan actividades industriales, de prestación de servicios, agrícolas y pecuarias en general, entre otras)– los preceptos que conforman este título realizan un total de nueve remisiones a disposiciones complementarias que serán emitidas, esencialmente, por el Ministerio de Finanzas

22 Dra. C. Martha Prieto, Dra. C. Josefina Méndez, Dra. C. Elena Polo Maceira y otros.

23 Decreto N.º 308 de 2012 “Reglamento de las normas generales y de los procedimientos tributarios”.

y Precios (MFP). Tal es el caso de los artículos 20 inciso b), 21, 34, 48, 51 inciso d), 52, 58 inciso b), 60 y 66, referidos en su mayoría a elementos esenciales de este impuesto, complementados por la vigente resolución N.º 353 de 2013 del ya mencionado MFP, que actualiza el tratamiento relativo a las adecuaciones relacionadas con porcentos de gastos autorizados para el Impuesto sobre Ingresos Personales y las cuotas mínimas²⁴ mensuales por este concepto, específicamente para diversos sujetos.²⁵ A la vez que ofrece el procedimiento para cuando se suspenda el ejercicio de la actividad, por las situaciones climatológicas, epidemiológicas u otras similares –no son más que causales reconocidas en el Derecho como fuerza mayor–²⁶ así como determinadas bonificaciones.²⁷

En similar posición de limitación o falta de plenitud en cuanto a la materialización de los principios de Justicia Tributaria es posible ubicar la Disposición Especial Primera de la citada ley 113 que trasmite al Consejo de Ministro la facultad de establecer otros tributos, así como modificar o actualizar hechos impositivos en cuanto a los tributos medioambientales. Asimismo, la Disposición Final Segunda le otorga sendas facultades al MFP para decidir sobre elementos de cuantificación, beneficios, entre otros y, la Cuarta le concede la facultad de establecer regímenes especiales de tributación para determinados sectores de la economía, así como beneficios fiscales, también al Consejo de Ministros, amén de lo consignado en la primera de las disposiciones finales que reza: “Los tipos impositivos, las bases impositivas y los sujetos de los tributos que se establecen en la presente Ley, sólo pueden ser modificados por la Ley Anual del presupuesto del año que corresponda”.

24 Estos términos se refieren al importe que le es fijado por cada una de las actividades por cuenta propia para los pagos parciales y adelantados que efectúan mensualmente a cuenta del Impuesto sobre Ingresos Personales las personas naturales, determinándose que aquellos que ejerzan actividades ubicadas en el denominado Régimen General realizarán la Declaración Jurada al finalizar el año fiscal, y a los que pertenezcan al Régimen Simplificado se les considera liquidado el impuesto, sin tener la obligatoriedad de declarar sus ingresos finalizado cada periodo fiscal.

25 Tales como los trabajadores por cuenta propia en general y los que están vinculados a formas de gestión, como es el caso de las Empresas de Servicios Técnicos y del Hogar por medio de arrendamiento de locales para el ejercicio de servicios de peluquería, barbería y manicura, los vinculados al Sistema de Gestión Económica de Arrendamiento de Locales para los servicios gastronómicos, los relacionados con el arrendamiento de baños públicos con las entidades municipales de Servicios de Comunales, los vinculados con los Modelos de Gestión de Transporte, incluyéndose además, para estos casos, las precisiones sobre el pago de la Contribución a la Seguridad Social.

26 Institución del Derecho Civil que irradia hacia las relaciones jurídicas, especialmente las contractuales, siendo consideradas eximentes de la responsabilidad.

27 En el glosario de términos que establece el artículo 5 de la ley se especifica, en el inciso d), que la bonificación es el beneficio consistente en la disminución del tipo impositivo o la reducción de la cuantía a pagar de un tributo.

Es decir, que deben ser sometidos al Parlamento estos ajustes, notable espíritu del legislador en cuanto a ponderar la concepción del principio de Reserva de Ley en materia tributaria, en tanto se aprecia recurrente indagar: ¿Cómo entender la materialización de seguridad que requiere todo ordenamiento jurídico y máxime de legalidad en su proyección de Reserva de Ley en las relaciones jurídicas tributarias? ¿Cuáles garantías en el orden fiscal se pueden evocar para impulsar las nuevas formas de gestión en la economía cubana?

Para ajustarse sólo a este último interrogante es posible acudir a examinar que en el caso de los trabajadores por cuenta propia reciben liberaciones de determinados tributos, ya sea de forma permanente o temporal; tal es el caso de la no obligatoriedad de cumplimentar el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo en los casos en que se contrate hasta cinco trabajadores y el no pago durante los primeros tres meses por los impuestos sobre Ingresos Personales, Servicios y Ventas en los casos que se traten de personas que inician por primera vez la actividad, o hayan transcurrido treinta y seis meses de haberla ejercido.

Para las cooperativas no agropecuarias, la ley tributaria reconoce un régimen especial,²⁸ en el cual es posible encontrar pronunciamientos referidos al pago del Impuesto sobre Utilidades, retribución que se realizará según la denominada utilidad fiscal percápita.²⁹ Propiamente, la resolución N.º 427 de 2012 es la disposición que realiza las precisiones o adecuaciones sobre el tratamiento fiscal de estas cooperativas, el que incluye beneficios o incentivos similares a los de los trabajadores por cuenta propia.

Para el caso de los usufructuarios de tierras agrícolas el tema de las obligaciones fiscales discurre desde la ubicación en el régimen especial concebido para el sector agropecuario en Cuba, y que incluye además algunas liberaciones de pago por los conceptos de impuesto por la propiedad o posesión de tierras agrícolas, ingresos personales y por la utilización de la fuerza de trabajo por un término de dos años, que se extiende a cuatro en los casos de tierras infectadas por el marabú.

28 El Título II de la ley N.º 113, contenido del Impuesto sobre Utilidades, dedica en su Capítulo II “De los regímenes especiales”, en su Sección Cuarta, un articulado referido al régimen especial para el sector cooperativo no agropecuario para el pago de impuesto.

29 La ley N.º 113 introduce el tratamiento de dos modalidades de ganancias para las personas jurídicas: la utilidad fiscal y la de los ingresos brutos. En la primera aparece la denominada percápita, que incluye la deducción de mínimos exentos por cada miembro de la cooperativa, los gastos asociados a la actividad y los tributos pagados, para posteriormente transitar por una escala progresiva cuyo resultado se multiplicaría por cada miembro; esta cuantía se constituye en el importe a pagar.

Las nuevas modalidades de inversión extranjera, en especial las reconocidas relativas a la Zona de Desarrollo Mariel, también cuentan con remisiones a normativas complementarias o especiales, véase que en cuanto al Impuesto Aduanero el decreto ley N.º 313 del 2013, en sus secciones segunda y séptima, deja claro que existirá un régimen especial aduanero y uno tributario³⁰ con un procedimiento diferente para los concesionarios y usuarios de la zona, en el primer caso, y que estimule la participación y fomento el desarrollo de la zona en beneficio del progreso del país y la utilización de tecnologías medioambientales en el segundo, cursando hacia las regulaciones de su reglamento, en el cual encontramos también remisiones³¹ a otras disposiciones en el caso del tema en cuestión.

La tributación también, en el decreto N.º 316, establece incentivos o beneficios específicos, en los que distingue en su Sección Quinta que los concesionarios y usuarios beneficiados con el régimen están exentos del pago del Impuesto sobre Utilidades durante diez años, precisando que el MFP se pronunciará en los casos que por interés del país se considere extender este plazo; no se les exigirá tampoco el impuesto aduanero por equipos, medios y bienes importados con destino a la inversión en la zona, ni por el Impuesto sobre las Ventas o sobre los servicios durante el primer año de operaciones, similar trato será para la Contribución Especial para el desarrollo local. Asimismo, reciben una bonificación al ser disminuidos los tipos impositivos de los impuestos por utilidades sobre las ventas o sobre los servicios, consistente en un 12% y 1% respectivamente. Manteniéndose el 14% para la Contribución a la Seguridad Social.

Posteriormente, en el año 2014 fue puesta en vigor la ley N.º 118 “Ley de la Inversión Extranjera”, la que no deroga, insistimos, las normativas anteriormente examinadas, teniendo en cuenta la especialidad de esta zona. En esta ley se establece claramente una apertura a la presencia de capital foráneo en la isla y también delinea un régimen especial de tributación³² para los diferentes sujetos inversionistas.

30 Es llamativa la distinción entre los tributos que reconoce la ley N.º 113, en especial en cuanto al impuesto aduanero ya que de la forma como aparece redactado puede interpretarse que se conciben como dos materias distintas, cuando los aranceles son gravámenes de naturaleza tributaria que al contener otras particularidades requieren de una ordenación específica.

31 Ver artículo 29 del decreto N.º 316 de 2013 “Reglamento del Decreto Ley de la Zona de Desarrollo Mariel”.

32 Denominación del Capítulo XII de la ley N.º 118 en el que se distinguen adecuaciones, aunque se deja delimitado que la norma general de aplicación es la ley tributaria vigente, aunque en los diversos artículos también se aprecian las constantes remisiones a normativas complementarias que serían emitidas tanto por el Consejo de Ministros como por la Aduana General de la República y el Ministerio de Finanzas y Precios (artículos 36.2.4, 41, 44, 45, 46 y 47).

Ciertamente, la ley tributaria reconoce en su articulado algunos de los principios de Justicia Tributaria al regular el artículo 2: “Los tributos se establecen sobre la base de los principios de Generalidad y Equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la Capacidad Económica de los sujetos obligados a su cumplimiento”. Es decir, que visiblemente se aprecia la capacidad económica como una de las plataformas del tributo, lo que felizmente se ajusta junto a la Reserva de Ley en elementos que han sido reconocidos como pilares (Borrero, 1987) del tributo, pero su solo reconocimiento normativo no es suficiente, pues no se observa con precisión la realización de cada uno de ellos; es así que el tema de la carga tributaria queda delimitado de manera imprecisa y no aparece con claridad en ninguna normativa.

De igual forma, a pesar de los diferentes tratamientos que ya han sido abordados, continúa la ley tributaria, a pesar de su extensión, en una sobriedad extrema, lo que es posible percibir debido a que del examen realizado de un período de menos de veinticuatro meses se observa la emisión continua y diversa de normativas que han ido adecuando los tributos, corriéndose el riesgo de que se vulneren principios como la capacidad económica.³³

Con independencia de que la propia ley 113 en su artículo 6 dispone que los tributos, cualquiera que sea su carácter, se rigen por la presente ley, otras leyes que establezcan tributos específicos o los complementen, incluyendo la Ley del Presupuesto y las disposiciones complementarias y demás regulaciones tributarias que emita el MFP al amparo de las facultades otorgadas por ley. Obsérvese la omisión en este artículo al no referenciar los elementos configuradores del tributo, los que, reiteramos, no deben ser acogidos por disposiciones jurídicas en rango de resoluciones.

En cuanto a la función extrafiscal del tributo, que también es reconocida en la norma tributaria vigente, esencialmente en el artículo 3 al enunciar que: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos han de constituir instrumentos de la política económica general y responder a las exigencias del desarrollo económico-social del país”. Este precepto posibilita meditar sobre los tratamientos respecto a la carga tributaria, entre una persona que tradicionalmente ha ejercido la actividad por cuenta propia y el que comienza por primera vez —examen realizado ut supra— así como

33 Ya ponderados en su momento por la ley N.º 114 de 2012, Ley del Presupuesto para el año 2013, por la ley N.º 117 de 2013, Ley del Presupuesto para el año 2014 y actualmente por la ley N.º 119 vigente para el presupuesto del presente año, al unísono con las propias afecciones que presenta la ley tributaria en su articulado al realizar remisiones imprecisas para que sean regulados aspectos afines al tributo —particular esbozado anteriormente—.

el beneficio referido a que el universo de contribuyentes recibe el llamado mínimo exento para el Impuesto sobre Ingresos Personales que asciende a \$10.000.00. La reflexión va dirigida a afirmar que a los que inician por primera vez un hecho generador de ingresos deben concedérseles otros tratamientos que alivien la presión fiscal a que son sometidos, ya que se aprecia que no son suficientes tres meses para incentivar u observar la función extra fiscal del tributo, al desconocerse –por solo citar un ejemplo– cuáles parámetros o mecanismos se han concebido para reconocer cargas tributarias diferenciadoras en las cooperativas no agropecuarias, que de hecho no existen experiencias anteriores y en consecuencia las limitaciones y riesgos son mayores, amén de que la formación de las mismas incluye también la iniciativa estatal³⁴ en cuyos casos los socios son originarios trabajadores con costumbres y saberes diferentes a las condiciones actuales.

Se aprecia inaplazable la previsión de todos los riesgos que deben afrontar los nuevos sujetos de gestión, entre los que pueden mencionarse la no existencia de un mercado mayorista en el país ni la posibilidad de importar materias primas o mercancías, al menos por la persona natural.

Por otra parte, sería prudente apreciar en la regulación y aplicación de las normativas tributarias las particularidades de la labor en los campos de Cuba, lo que transita por no contar con equipos mecanizados, o baste mencionar los propios riesgos de los incumplimientos de los contratos de suministros, que provoca que no lleguen a tiempo los paquetes tecnológicos, devenido también de la necesaria importación de los mismos, o que en la labor de usufructuarios de tierras se están incorporando personas que no siempre realizaron estos trabajos, a lo que se suman los ciclos productivos y otras notas distintivas de este sector.

Es posible entonces reflexionar sobre la multiplicidad de factores que engloban cada uno de los novedosos actores económicos en el país, pues no bastaría pensar que el principio de generalidad nos ubica en posiciones similares ante los presupuestos de hecho regulados en cada una de las figuras tributarias, en si el principio de equidad y de la capacidad económica deberán ir enfocados a garantizar que se concrete también la no confiscatoriedad, la que de prevalecer estaría lacerando la capacidad contributiva y en consecuencia la desaparición del hecho generador del nacimiento de la relación

34 El decreto ley N.º 305 de 2012 “De las Cooperativas no Agropecuarias” reconoce en su artículo 6 que las cooperativas de primer grado pueden formarse de cuatro formas entre las que se encuentra en el inciso c) la de a partir de medios de producción del patrimonio estatal, tales como inmuebles y otros.

jurídica tributaria, reflexión que finiquita, entonces, con el reconocimiento de un entorno tributario no ajustado a la realidad de cada sujeto pasivo examinado en este trabajo.

Es de vital trascendencia reconocer que los ordenamientos jurídicos que establecen la obligatoriedad de contribuir con el gasto público delimitan acertadamente la necesidad de llegar a reconocer la prevalencia de la simetría en las relaciones jurídicas tributarias (fisco-contribuyente, administración-contribuyente) y la identificación de los obligados a contribuir con las cargas públicas de los estados, pues a la vez la observancia y asimilación de la ley haría más soportable tal deber, idea sostenida en correspondencia con que un Sistema Tributario logre la plenitud de los Principios de Justicia Tributaria.

Se reconoce que en Cuba se apuesta, actualmente, por el desarrollo en beneficio de sus ciudadanos, por el mantenimiento de las conquistas sociales, pero también por lograr una mayor instrucción y educación en los temas relativos a la tributación, camino innegablemente tortuoso; baste señalar que la historia cubana y los ciudadanos de la Isla convergen en idiosincrasias diferentes, en realidades que distan una de otras, en tanto lograr la cultura tributaria en la población discurre desde la necesaria existencia de una legislación tributaria en armonía con el sistema tributario que establece a la vez la idea de crear mecanismos y tratamientos ajustados a las transformaciones, lo que todo debe confluir en la materialización de la seguridad jurídica a partir de la materialización de los principios de Justicia Tributaria.

CONCLUSIONES

A la formación del tributo le han sido consustanciales los principios generales del Derecho, teniendo en cuenta las funciones que desempeñan los mismos para fundamentar los principios de Justicia Tributaria que en todo ordenamiento jurídico de esta naturaleza deben primar, en consonancia con la materialización de la seguridad jurídica que requiere el ámbito de manifestación de la relación jurídica tributaria.

El tráfico económico cubano ha sido matizado a partir de la aparición de nuevas formas de gestión en unos casos y el realce en otros, en la búsqueda de alternativas para impulsar las fuerzas productivas y de los servicios, pero aún no se logra una concepción plena en cuanto al ámbito de operación de los mismos, aunque coexisten con los sujetos tradicionales de la economía interna o nacional.

El régimen fiscal aplicable a los sujetos económicos incorporados al actual entorno cubano carece de una configuración coherente, al quedar limitados la materialización de los principios de Justicia Tributaria que refleja la ley 113 en su contenido, teniendo en cuenta que no se atempera la obligación jurídica pecuniaria de los mismos a los postulados de la generalidad, equidad y capacidad económica que son sustentados en la justicia y la legalidad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Albi, E. y J. González-Páramo (1996). *Teoría de la Hacienda Pública*. Barcelona: Editorial Ariel.

Albi, E. y J. L. García (s.f.). *Fundamentos del sistema fiscal*. S.d.

Ávila, H. (2012). *Teoría de la Seguridad Jurídica*. Madrid: Marcial Pons.

Borrero, J. (1987). “Algunas consideraciones alrededor de los sujetos de la relación jurídica tributaria y el procedimiento en materia fiscal”. *Revista Cubana de Derecho*. Vol. 31.

Calvo, R. (2004). “Hacia un nuevo Derecho Tributario”. *Revista Foro. Nueva Época*.

Carbonell, D. (2014). “Deber de contribuir con los gastos públicos. Un acercamiento a su regulación constitucional en Cuba”. Sitio web: *Monografías.com*. Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos98/contribuir-gastos-publicos-regulacion-constitucional-cuba/contribuir-gastos-publicos-regulacion-constitucional-cuba.shtml>.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (1967). Código Modelo del CIAT Panamá.

Clemente, T. (s.f.). *Derecho Civil, parte general*. Tomo 2. S.l.: Poligrafig.

Ferreiro, J. (1962). *Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen II. Madrid: Editorial Civitas.

García, C. (1996). *Derecho Tributario*. Tomo I. Buenos Aires: Depalma.

“Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución” (2011). Sexto Congreso del Partido Comunista de Cuba [documento inédito].

Lozano, C. (1990). *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*. Madrid: Editorial Civitas.

Matilla, A. (2012). *El Proyecto de Constitución para la Isla de Cuba de Joaquín Infante. Aproximaciones históricas-jurídicas a propósito de su bicentenario*. La Habana: Editorial ANC.

Ojeda, N. (2013). “Principios Generales del Derecho” [Conferencia presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad de La Habana]. La Habana.

Olguín, E. (1998). “Principios de Derecho Tributario”. En: *Enciclopedia Jurídica Básica*. Madrid: Editorial Jurídica.

Pérez, J. (2000). “Concepto de tributo o contribución”. *Revista Fisco*. Vol. 50.

Prieto, M. (2002). *Derecho Constitucional cubano*. La Habana: Editorial Félix Varela.

“Principios de seguridad jurídica y de legalidad en materia tributaria” (2013). Sitio web: *Diario Libre.com*. Disponible en: http://www.diariolibre.com/noticias/2013/03/08/i374370_derecho-econmico.html.

Queral, J. M. (1998). *Derecho Tributario*. Madrid: Editorial Arazandi.

Sainz de Bujanda, F. (1993). *Hacienda Pública y Derecho*. Tomo I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Salazar, G. (2008). “Régimen jurídico de los impuestos municipales en el Ecuador”. *Revista Voxlocális*. Vol. 21.

Vargas, M. (s.f.). *Obligación Civil y Obligación Tributaria*. S.d.

Villegas, H. (s.f.). *Curso de finanzas, Derecho Tributario y Financiero*. Tomo I. Buenos Aires: s.e.

Documentos citados República de Cuba

Constituciones

Constitución de Guáimaro (1869).

Constitución de Jimaguayú (1895).

Constitución Política (1940).

Constitución Política (1976).

Normas y leyes

L. 73/1994, “Del Sistema Tributario”.

L. 113/2012, “Del Sistema Tributario”.

- L. 114/2012, Ley del Presupuesto para el año 2013.
- L. 117/2013, Ley del Presupuesto para el año 2014.
- D. L., 300/2012, “Sobre la entrega de tierras en usufructo”, *Gaceta Oficial Ordinaria*, núm. 45.
- D. L., 304/2012, “De la contratación económica”.
- D. 304/2012, Reglamento del Decreto Ley 300/2012.
- D. 308/2012. “Reglamento de las normas generales y de los procedimientos tributarios”.
- D. 310/2012, “De los tipos de contrato”.
- D. L., 311/2014, Modificativo del Decreto Ley 300/2012.
- D. 319/2014. Modificativo del D. 304/2012.

