

LA LEY N° 113, "DEL SISTEMA TRIBUTARIO", EN EL MARCO DE LAS TRANSFORMACIONES ECONÓMICAS EN CUBA

LAW No. 113, "THE TAXATION SYSTEM", UNDER THE ECONOMIC CHANGES IN CUBA

Carlos Pérez Inclán*
Orestes J. Díaz Legón**

Resumen: La política tributaria constituye uno de los instrumentos de la política fiscal para influir en la marcha de la economía de un país. En el presente trabajo se realiza una caracterización general del contenido de la Ley N° 113, "Del Sistema Tributario", sancionada por la Asamblea Nacional del Poder Popular en el año 2012, que procura desde su articulado la consecución de los objetivos fijados al sistema tributario en el marco de la actualización del modelo económico cubano.

Palabras clave: Actualización del modelo económico cubano, Ley tributaria, sistema tributario.

Abstract: Tax policy is one of the tools of fiscal policy that may influence the course of the economy of a Country. In this paper there is a general description of the content of Law No. 113, "Taxation System", decided by the Cuban National Assembly of People's Power in 2012, which seeks the achievement of the objectives of the tax system in the context of updating the Cuban economic model.

Keywords: Updating of the Cuban economic model, tax law, tax system.

1. Consideraciones preliminares

En la actividad desarrollada por el Estado para el cumplimiento de sus fines, tiene una especial relevancia aquella encaminada a la obtención de los recursos financieros indispensables con los que enfrentar los gastos que tales fines exigen, y para cuya consecución, como cualquier agente productivo,

* Doctor en Ciencias Jurídicas (Universidad de Valencia, España). Profesor Auxiliar y Jefe de Colectivo de Derecho Financiero y Sistema Tributario cubano, Facultad de Derecho de la Universidad de La Habana, Cuba. Especialista del Ministerio del Comercio Exterior y la Inversión Extranjera. Correo electrónico: carlos.perez@mincex.cu

** Máster en Derecho Constitucional y Administrativo (Universidad de La Habana). Profesor Asistente de Derecho Financiero y Sistema Tributario cubano, Facultad de Derecho de la Universidad de La Habana, Cuba. Correo electrónico: orestes@lex.uh.cu

éste dispone de distintas alternativas¹. Dentro de tales opciones, el alcance del tributo en la financiación de las actividades públicas posee un lugar preponderante; en cuya virtud, en el ámbito de la Hacienda Pública, se torna en una partida de ingresos básica² y parte fundamental del Producto Interno Bruto de las naciones.

Así, en el logro del equilibrio macroeconómico necesario para alcanzar los objetivos de desarrollo propuestos en un país, le corresponde a la política fiscal un papel muy importante. “La forma concreta en que el Estado determina el monto total y la composición de los recursos, captados de los diferentes agentes económicos, y de las erogaciones realizadas con el fin de realizar sus funciones, constituye y expresa la política fiscal adoptada” (Umansky et al., 2003, p. 33). La política tributaria constituye para el Estado moderno un eslabón fundamental de la política fiscal, no solo en ocasión de su papel recaudador de recursos monetarios hacia el Presupuesto, sino porque mediante la misma se pretende regular los procesos económicos-sociales en la búsqueda de las proporciones adecuadas para el logro del equilibrio y la estabilidad macroeconómica, condiciones imprescindibles para el desarrollo político, económico y social de una nación. En este orden, los ingresos resultan el principal elemento de vinculación en el funcionamiento del mecanismo de interacción de las relaciones de distribución, los intereses económicos y de la producción, y a través de los mismos es posible materializar una considerable influencia de la política fiscal al uso eficiente de los recursos productivos y de la satisfacción de las necesidades sociales.

Consecuentemente, uno de los campos de mayor evolución y transformación en el ámbito de las normas jurídicas es el referido a la materia fiscal, en virtud ello de la estrecha relación que esta tiene con los aspectos económicos y sociales, y cuyo dinamismo afecta necesariamente a las normas tributarias.

En este orden, a diferencia de décadas pasadas en que se aplicaban de manera aislada e independientes de otras medidas, las reformas tributarias constituyen en los últimos años uno de los principales instrumentos de la

¹ El Estado dispondrá de los recursos que genere su propia actividad económica, a cuyo efecto de diferentes servicios que realiza resultan ingresos que cubren, total o parcialmente, sus costos de producción. De igual modo, el Estado es titular de bienes y derechos de naturaleza patrimonial, de los que podrá obtener ingresos a partir de su explotación y disponer para financiar otras actividades; o podrá recurrir al endeudamiento, que le permitirá también la financiación del gasto público. Finalmente, el Estado cuenta con poder para exigir de los ciudadanos su participación en la financiación de los gastos públicos a través de los tributos, constituyendo precisamente la potestad para cobrarles una de las características básicas del Estado contemporáneo.

² Lo cual es apreciable en la financiación del gasto público en Cuba, donde se prevén para el ejercicio fiscal de 2014, como ingresos brutos totales, la cantidad de 43 587.8 Millones de Pesos (MP) y, de ellos, 28 647.8 MP resultan ser ingresos tributarios, para una representatividad de estos del 65.72% en los ingresos presupuestarios. *Vid.* Ley N° 117, 2014, enero 20. *Del Presupuesto del Estado para el año 2014*. Gaceta oficial de la república de Cuba, Edición extraordinaria N° 5.

política económica, encaminadas a reestructurar la economía, y se tornan parte integrante de un conjunto de cambios de política introducidos para estimular la eficiencia de la economía. Para ello, las reformas tributarias deben ser coherentes con los objetivos generales de las transformaciones económicas que realice un país, los condicionamientos externos y las orientaciones y necesidades de la política económica en cuyo contexto ellas se llevan a cabo (Tanzi, 1996, pp. 79-107).

A partir de lo anterior, nos proponemos realizar una caracterización general de la Ley N° 113, teniendo en cuenta el papel esencial que le corresponde jugar en el actual contexto de actualización del modelo económico en Cuba.

2. La Ley N° 73 de 1994: antecedente de la reforma tributaria

A finales de la década de los 80 y principios de los 90 de la pasada centuria, la economía cubana sufrió serios impactos externos que provocaron una caída significativa de la producción y la aparición de agudos desequilibrios financieros. La adopción de un programa de ajuste económico y saneamiento financiero, en el cual se insertó una reforma en la política y administración tributaria, sancionada en la Ley N° 73, “*Del Sistema Tributario*”, de fecha 4 de agosto de 1994, aseguraría un proceso paulatino de recuperación económica y re inserción en la economía mundial.

Esta Ley significó el retorno de la imposición como vía esencial en la captación de recursos financieros con destino al erario público –a la que se había renunciado paulatinamente, en forma escalonada pero creciente, desde el triunfo revolucionario de 1959, al asumirse un modelo de economía que pretendía prescindir de los tributos como instrumento de financiación del gasto público– y respondía a un nuevo entorno económico³. Sin em-

³Todo sistema fiscal ha de constituirse como una realidad donde las normas tributarias que le estructuran armonicen con el escenario en el que se inscribe, resultando condicionados los presupuestos de la reforma fiscal en 1994 por las transformaciones económicas en curso en ese período.

Las transformaciones económicas que exigían una adecuación del sistema tributario eran las siguientes:

–Apertura económica a la inversión de capital extranjero, pues existía el Decreto-Ley N° 50, de 15 de febrero de 1982, que representaba la base legal para las asociaciones económicas con capital extranjero, y en julio de 1992 la Asamblea Nacional del Poder Popular aprobó las reformas constitucionales que dieron cauce a la reestructuración del comercio exterior y de las relaciones económicas externas, impulsándose activa, pero ordenadamente, una política de apertura a la inversión del capital extranjero;

–Despenalización, a tenor del Decreto-Ley N° 140, de 13 de agosto de 1993, de la tenencia y uso de divisas convertibles, y autorización de las remesas en divisas, estableciéndose un sistema monetario dual. Junto a ello se autorizaron las remesas en divisas y se creó una red de comercio y servicio recaudadores de esa moneda;

bargo, aunque el sistema tributario establecido en la Ley N° 73 obedece, coyunturalmente, a situaciones muy específicas de saneamiento financiero, se erige en un mecanismo de estímulo y redistribución, coherente con la dispersión y diversas modalidades de sujetos económicos, y contribuye a que ordenadamente se actúe, según la capacidad económica de los sujetos pasivos, al sostenimiento de la política social. De igual manera, la referida Ley responde a las necesidades de coadyuvar al desarrollo de la economía nacional, a propiciar una redistribución más justa de los ingresos, e influye de manera significativa en el atributo de suficiencia del sistema tributario cubano en el Presupuesto.

El sistema tributario implementado por la Ley tributaria de 1994 cumplió en su momento sus objetivos, pues redujo los niveles de déficit presupuestario existentes y disminuyó el exceso de liquidez, contribuyendo al reordenamiento de la disciplina financiera. No obstante, pese a sus fortalezas⁴, su eficiencia y eficacia resultaron afectadas, entre otras, por las siguientes cuestiones:

- Reformas en la agricultura, que incluían la transformación de la estructura de la propiedad agraria con la entrega de tierras en condiciones de usufructo a productores agrícolas y de parcelas ociosas a otras personas para su autoabastecimiento familiar, y la cooperativización de una parte importante de las granjas estatales, surgiendo nuevas formas de producción agropecuaria, así como la creación de las Unidades Básicas de Producción Cooperativa;

- Ampliación del ejercicio del trabajo por cuenta propia;

- Conformación de una nueva estructura del sistema financiero, bancario y crediticio, y se refuerza el papel de la Banca Central;

- Descentralización de la actividad de comercio exterior; y

- Reorganización del sector de la propiedad estatal, que constituye el predominante, asumiendo las entidades estatales nuevas estructuras organizativas.

A su vez, el panorama fiscal que imperaba antes de la reforma del 94 se distinguía por las siguientes notas:

- Legislación dispersa y desactualizada, con normas sustantivas de más de 30 años en ocasiones, con tratamientos diferentes ante un similar hecho económico y consecuente complejidad por sus diversas particularidades;

- Vacío legislativo con relación a los ingresos personales;

- Normas y procedimientos desactualizados, dificultando una actuación eficaz de la Administración Tributaria;

- Inexistencia de una real Administración Tributaria, donde la recaudación descansaba en los gobiernos locales que obtenían sus ingresos y transferían al Presupuesto Central; e

- Inexistencia de un Registro Único de Contribuyentes y, por ende, ausencia de un Número de Identificación Tributaria.

⁴ Entre las fortalezas de la reforma tributaria de 1994 se incluyen:

- Disminución sustancial del déficit fiscal y su mantención en magnitudes sostenibles y estables en relación con el Producto Interno Bruto;

- Crecimiento sostenido de la recaudación de ingresos al Presupuesto del Estado, cumpliéndose las previsiones previstas en las leyes presupuestarias;

- Cambio estructural en la forma de financiamiento del Estado, al lograrse una mayor representatividad de los ingresos tributarios en el total de ingresos presupuestarios;

- Unificación y coherencia al disperso conjunto de figuras existentes;

- Aumento del número de personas naturales y jurídicas inscriptas en el Registro de Contribuyentes y el mejoramiento del control que dicho proceso exige;

1. La ausencia, después de 1994, de cambios sustanciales que imprimiesen un carácter activo a la política tributaria;
2. El incumplimiento del cronograma de implementación de la Ley provoca que la tributación efectiva difiera de aquella prevista en la Ley, a lo que se adiciona que, pese a su previsión, un conjunto de tributos no se aplican⁵;
3. Una inadecuada sistematización de figuras tributarias que no permiten una gestión efectiva⁶; y
4. La erosión en las bases y cuotas impositivas, provocada por un importante grupo de exenciones, bonificaciones y desgravaciones fiscales que reducen la cuantía de sus recaudaciones.

La Ley del Sistema Tributario de 1994 estableció 15 tributos –11 impuestos, 1 contribución y 3 tasas– encaminados a gravar la renta, el patrimonio y el consumo en tanto manifestaciones de capacidad contributiva generalmente reconocidas. Pero, el tratamiento sectorial en ocasión de la implementación de estos tributos, la aplicación de regímenes especiales para algunos sectores económicos y la variedad de tipos impositivos, determinaron un alto nivel de dispersión que atentó contra la gestión del sistema, a

–Altos niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que evidencian el fortalecimiento de la cultura de contribución por parte de los obligados al desarrollo de un modelo gestor y de una fuerte colaboración social;

–Actualización del ordenamiento jurídico acorde a patrones cercanos a la práctica internacional; y

–Creación de una infraestructura fiscal en cuanto a servicios de recaudación y consultoría, así como la capacitación básica de las autoridades competentes en los tribunales que resuelven recursos vinculados a temas fiscales.

⁵ La disposición final primera de la Ley N° 73 de 1994 establece una gradualidad en la entrada en vigor de los impuestos, tasas y contribuciones determinados en ella, pese a lo cual se observa que, tras 18 años de vigencia del sistema tributario, algunos de estos no se aplicaron a todos los sujetos previstos en la Ley, con la consecuente vulneración del principio de generalidad; situación que estuvo condicionada al contexto económico del país que no hacía aconsejable su aplicación al no concurrir todas las condiciones económicas y sociales necesarias para su exigibilidad.

⁶ La Ley N° 73 de 1994 es esencialmente enunciativa pues las previsiones de que son contentivos sus diferentes artículos no posibilitan la liquidación y cobro de los tributos en ella establecidos. Ello condujo a que en su disposición final quinta se faculte al Ministro de Finanzas y Precios para, cuando circunstancias económicas y sociales así lo aconsejen, conceder exenciones y bonificaciones, y establecer bases imponibles y tipos impositivos, gastos deducibles, reglas para la valoración y definición de las bases imponibles, y las formas y procedimientos para la liquidación y pago de los impuestos, con lo cual se suple tal omisión, pero generó una alta proliferación de disposiciones legales a partir de instrumentarse su reglamentación por resoluciones de la máxima autoridad de la Administración Tributaria del país.

lo cual se puede adicionar que la concurrencia de impuestos propios de una imposición sectorial –llamados a ser sustituidos gradualmente por tributos en ella establecidos, pero cuya representatividad entre los ingresos presupuestarios impide renunciar a ellos– provocó una mayor dispersión del sistema. Así, resultaba necesaria una simplificación de la estructura impositiva que facilitara el control y la capacidad gestora de la Administración Tributaria y el cumplimiento por los obligados tributarios de sus compromisos fiscales.

3. La reforma tributaria de 2012: una mirada a la Ley N° 113 y sus previsiones

Tradicionalmente las reformas tributarias suelen ser justificadas por la concurrencia de la necesidad de la cobertura de las necesidades recaudatorias, el perfeccionamiento de los métodos redistributivos de la carga tributaria y un mejor servicio a los fines de la política económica.

A partir del año 2004, y pese a que la implementación de la Ley N° 73 de 1994 potenció la capacidad recaudadora del sistema de ingresos del Estado por la vía de los tributos que –unido a una política de control del gasto– posibilitó acotar el déficit fiscal en niveles sostenibles inferiores al 4% del Producto Interno Bruto en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 1995 al 2003, se produce un crecimiento de los gastos sociales a ritmos superiores al de los ingresos, lo cual ubicó el déficit fiscal por encima de esa cifra –excepto en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2006 y 2007 en los que, a pesar de mantenerse el ascenso de los gastos, se captaron ingresos extraordinarios que redujeron el déficit a 2.2% y 3.2% del Producto Interno Bruto, respectivamente– (Oficina Nacional de Estadísticas e Información, Anuario Estadístico de Cuba; y Ministerio de Finanzas y Precios, Informe de Liquidación, correspondiente a cada año del periodo consignado); reducción del déficit fiscal que requeriría potenciar los ingresos presupuestarios a través de un fortalecimiento del control fiscal, ampliando las bases imponibles o incrementando los tipos impositivos, o estableciendo nuevos tributos.

En otro orden, existen consideraciones sobre que un sistema tributario suele calificarse adecuado si concentra en un número reducido de tributos su peso recaudatorio –es decir, que posea un alto nivel de concentración–, lo cual facilita la gestión del sistema. Este índice de concentración tributaria es susceptible de medición no solo por razón de las figuras técnicamente reconocidas, sino también por considerar todas aquellas variaciones en la implementación del gravamen en cuanto a objetos imponibles, tipos impositivos y regímenes especiales.

Todos los países hacen uso de múltiples tributos que responden a un orden más o menos lógico y que se integran en lo que se conoce como sistema tributario. En un sentido mucho más amplio, en ocasiones se considera el sistema tributario como compuesto no solo por la estructura tributaria correspondiente sino también por los principios que la gobiernan, los medios operativos de la Administración Tributaria que los aplica y por los procedimientos para la gestión impositiva y sus gestores.

Con esta perspectiva, el 23 de julio de 2012, durante el IX Período Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional de Poder Popular, se aprobó la Ley Nº 113, “*Del Sistema Tributario*”.

El panorama en el cual nace esta norma jurídica puede caracterizarse de singular pues Cuba se encuentra inmersa en un proceso de actualización de su modelo económico, sobre la base de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados –tras un amplio debate popular– en abril de 2011 en ocasión de la celebración del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba.

Previo a la adopción de la Ley Nº 113 de 2012, varias medidas económicas resultaron adoptadas⁷ y dictadas diversas normas jurídicas como expresión formal y lógico corolario de los cambios pretendidos y de las experiencias que se practican. En este proceso transformador se le atribuye especial significación a la política fiscal y, por esa vía, al sistema tributario, ratificando que la tributación constituye uno de los instrumentos con que cuenta el Estado cubano para influir en la conducción de su economía desde una perspectiva agregada y que el rol a cumplimentar por un sistema tributario depende de las metas que el Estado se haya fijado en un momento histórico determinado y de la que se considere debe ser su función en el sistema económico.

Entonces, el sistema tributario establecido a tenor de la Ley Nº 113 está llamado a: 1) garantizar los recursos monetarios suficientes que permitan enfrentar las erogaciones que debe cumplimentar el Estado en función de la satisfacción de las necesidades generales de la sociedad cubana; 2) servir como mecanismo de redistribución de la riqueza; 3) convertirse en vía de estímulo a los sectores, actividades y conductas que contribuyen al desarrollo socio-económico y desestimular aquellos que son contrarios a ello; y 4) fomentar la cultura tributaria y la responsabilidad que ostentan los ciu-

⁷ En tal sentido, pueden señalarse la flexibilización y ampliación del ejercicio del trabajo por cuenta propia, el otorgamiento de tierras en usufructo, la concesión de créditos bancarios a personas naturales, el otorgamiento de subsidios a personas naturales para realizar acciones constructivas, el perfeccionamiento y fortalecimiento del sistema de dirección y gestión empresarial, y la promoción de otras formas de gestión no estatal de la economía como las cooperativas en sectores no agropecuarios.

dadanos y las entidades económicas en el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata, en definitiva, de utilizar al sistema tributario como un instrumento general y activo de la política económica nacional.⁸

La promulgación de la Ley N° 113 define un capítulo en la historia de las finanzas públicas cubanas y, con más precisión, para la materia tributaria, toda vez que de cara a los retos que se enfrentan y los proyectados, era preciso reformar la plataforma jurídica del sistema tributario.

En líneas generales, puede afirmarse que la nueva Ley tributaria es síntesis de la experiencia obtenida durante la aplicación de la Ley N° 73 de 1994 y expresión de las nuevas circunstancias y objetivos propuestos a alcanzar por el Estado cubano en el proceso de perfeccionamiento de las maneras de hacer en el plano económico.

Asimismo, el nuevo texto normativo ofrece una visión más unitaria del fenómeno jurídico tributario al regular no solo las distintas figuras tributarias integrantes del sistema tributario, sino también cuestiones comprendidas en lo que se denomina Derecho Tributario formal. (Sáinz de Bujanda, 1991, p. 10).

Por tanto, en su perspectiva, la Ley N° 113 de 2012, pretende lograr un sistema tributario que reúna cuatro características fundamentales:

1. Un sistema tributario que favorezca el desarrollo económico del país, para lo cual diseña un sistema eficiente de tributos que incentive el crecimiento económico.
2. Un sistema tributario que asegure la suficiencia y cumplimente los principios de la imposición de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad que han de regirle.
3. Un sistema tributario sencillo, de mayor simplicidad que el establecido en la Ley N° 73 de 1994.
4. Un sistema tributario que también favorezca el desarrollo social, adoptándose medidas que beneficien particularmente a colectivos que han de ser objeto de especial protección, como las capas de menores ingresos de la población.

⁸ Así, expresan los Por Cuanto primero, segundo y tercero de la Ley N° 113 de 2012: "La política fiscal y dentro de ella el Sistema Tributario deberán contribuir al incremento sostenido de la eficiencia económica de los ingresos al Presupuesto del Estado con el propósito de respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero, tomando en cuenta las particularidades de nuestro modelo económico"; "Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos

En la actualidad, las estructuras tributarias más generalizadas son aquellas que abarcan impuestos que se consideran esenciales por su capacidad recaudatoria, por sus efectos económicos –tales como el impuesto personal sobre la renta o sobre las ventas– o por su capacidad de control de las magnitudes básicas afectadas por el sistema tributario –como es el caso de la imposición sobre sociedades y de aquella que grava las transmisiones patrimoniales, incluidos los impuestos sobre sucesiones y donaciones–. Asimismo, junto a las figuras esenciales, aparecen impuestos que pretenden fundamentalmente una determinada ordenación económica y social, tales como los que recaen sobre el comercio exterior, y otros que pretenden una más adecuada asignación de costes sociales, entre los que se encuentran los que recaen sobre bienes específicos –entre otros, bebidas y licores, tabaco, automóviles y combustibles– o los que se refieren a la preservación del medio ambiente.

El sistema tributario que se establece en la Ley N° 113 de 2012 queda integrado por 25 tributos, de ellos 19 impuestos⁹, 3 contribuciones¹⁰

años se requiere que el sistema Tributario avance gradualmente y en amplitud, elevando su eficiencia y eficacia como mecanismo para la redistribución de los ingresos”; y “...que el Estado disponga de mayores recursos financieros para alcanzar mayor justicia social y satisfacer los requerimientos de la sociedad”.

En el Dictamen sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano se señala: *“El Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano, que hoy se presenta a la Asamblea Nacional después del proceso de análisis antes explicado, constituye uno de los instrumentos básicos para avanzar en la actualización del modelo económico en los términos planteados por el VI Congreso del PCC. En él, la política tributaria tendrá la base legal para cumplir su papel regulador y permitir un modo de funcionamiento de la economía más apoyado en principios generales de derechos y de regulación económica que en disposiciones administrativas. Con el cumplimiento estricto de esta Ley, una vez que sea aprobada por la Asamblea Nacional, el Estado tendrá un instrumento general de política económica, no solo para asegurar ingresos en la cuantía suficiente, sino para estimular los sectores, actividades y conductas que contribuyen al desarrollo socio-económico, sino también desestimular aquellos que son contrarios a ello y hacer crecer la cultura tributaria –apenas incipiente hoy– en la población y en las entidades económicas de todos los sectores y formas de propiedad”.* Comisiones de Asuntos Constitucionales y Jurídicos y de Asuntos Económicos, *“Dictamen sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano”*, IX Período Ordinario de Sesiones de la Séptima Legislatura, de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012.

Y similares previsiones en el Acuerdo N° VII-78 de la Asamblea Nacional del Poder Popular (2012, Julio 23). En esta propia línea de exposición, pueden consultarse los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, específicamente del 56 al 65.

⁹ Impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre Utilidades, sobre las Ventas, Especial a Productos y Servicios, sobre los Servicios, sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales, sobre el Transporte Terrestre, sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones, sobre Transmisión de Bienes y Herencias, sobre Documentos, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, por el Uso o Explotación de las Playas, por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas, por el Uso y Explotación de Bahías, por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre, por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres, y Aduanero.

¹⁰ Contribuciones a la Seguridad Social, Especial a la Seguridad Social, y Territorial para el Desarrollo Local.

y 3 tasas¹¹. Es obligado significar que si bien cuantitativamente existe un aumento de las categorías fiscales con respecto al régimen precedente, cualitativamente varios de los tributos hoy exigibles son solo el resultado de concreciones y un mejor desarrollo estructural de hechos impositivos anteriormente existentes¹², e incluso algunos de los tributos que en la actualidad presentan una fisonomía propia se aplicaban a través de Resoluciones del Ministro de Finanzas y Precios bajo la cobertura de hechos impositivos genéricos¹³ o constituían obligaciones financieras no calificadas como impositivas¹⁴. Sin duda alguna, la reforma tributaria que implementa el actual sistema tributario da continuidad al programa de transformación estructural del sistema fiscal que iniciase la Ley Nº 73 de 1994.

La Ley Nº 113 de 2012 ratifica el concepto de tributo sobre los pilares tradicionales de prestación pecuniaria y coactividad, reconociendo expresamente las funciones fiscal y extrafiscal que posee, a cuyo tenor este no solo tiene como objetivo obtener los recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos, sino también el cumplimiento de otros fines de interés general¹⁵, a lo que se adiciona la circunstancia de que cualquier utilización del tributo como instrumento para conseguir otros fines más allá de los estrictamente recaudatorios – e incluso al pretender estos últimos – no puede desconocer los principios de justicia tributaria.¹⁶ En tal sentido, la generali-

¹¹ Tasas por Peaje, por Servicios de Aeropuertos a Pasajeros, y por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial.

¹² Es el caso de los impuestos sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales, y sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones donde, en virtud de los Artículos 29 y 30 de la Ley Nº 73 de 1994, la propiedad de viviendas, solares yermos, fincas rústicas y embarcaciones, y la propiedad o posesión de tierras ociosas que injustificadamente no se explotasen, calificaban como hechos impositivos del Impuesto sobre Propiedad o Posesión de Determinados Bienes. Lo mismo sucede con la Contribución a la Seguridad Social donde los Artículos 53 y 56 de la precitada Ley incluían aquella a pagar por las entidades que empleen a los beneficiarios del régimen de la seguridad social, y una contribución especial de los trabajadores beneficiarios de la Seguridad Social, y de la que resultan en la actualidad la Contribución a la Seguridad Social y la Contribución Especial a la Seguridad Social.

¹³ Son los supuestos de los impuestos por el Uso y Explotación de Bahías y por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre.

¹⁴ Así, el Impuesto Aduanero, que se excluyó desde el año 1967 del sistema tributario en virtud de la Ley Nº 1213, de 27 de junio de 1967.

¹⁵ Tal consideración resulta de la letra del Artículo 3 de la Ley que se analiza, al reconocer expresamente la contribución de los tributos al desarrollo económico – principio de la instrumentación económica del tributo – en ocasión de señalar: *"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"*.

¹⁶ Heterogéneas han sido las concepciones sobre la justicia tributaria o fiscal y disímiles consideraciones se han realizado desde la Ciencia de la Hacienda Pública, la Sociología, el Derecho Financiero, o mejor, el Derecho Tributario. No obstante, y sin pretensión alguna de adentrarnos en las complejidades que el tratamiento de este tópico entraña, no menos podemos afirmar que

dad, la equidad de la carga tributaria y la capacidad económica se convierten en bases y criterios orientadores del establecimiento de los tributos en el entorno cubano¹⁷, con lo cual toda actuación en materia tributaria debe estar presidida por el respeto a tales principios.

La consideración del tributo como medio de consecución de fines económicos-sociales se enfatiza en el actual contexto y es una nota destacable del nuevo ordenamiento jurídico tributario. Lo anterior puede argumentarse, por un lado, desde la forma de configurar determinadas especies tributarias en las cuales se internalizan las finalidades extrafiscales y, por otro lado, desde la variedad de beneficios fiscales que se plasman.

Para el primer caso puede decirse que se refuerza la protección del medio ambiente y los recursos naturales mediante los impuestos por el Uso o Explotación de las Playas, por el Uso y Explotación de Bahías, por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres, por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre, así como por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.

Para el segundo caso, se pueden mencionar los siguientes beneficios fiscales:

–Mantención, en el Impuesto sobre los Ingresos Personales, de la exención sobre los salarios hasta tanto se mantengan las actuales condiciones económicas.

–Política de abrir espacios al trabajo por cuenta propia al aplicar alícuotas progresivas que disminuyen el tipo impositivo en los tres primeros tramos con respecto a aquella vigente en el año 2011, con el objetivo de adecuar la carga tributaria a los niveles de ingreso. En general, a las personas que realizan actividades a título independiente – es decir, los trabajadores por cuenta propia – se les disminuye la carga tributaria entre un 3 y un 7 % para mayores y menores ingresos respectivamente.

todo sistema tributario debe estar anclado en criterios de justicia, debiendo los ordenamientos jurídicos fiscales consagrar los principios de justicia material, que se erigen en ejes informadores de la configuración de los distintos institutos tributarios.

¹⁷ Así lo prevé el Artículo 2 de la Ley N° 113 de 2012 al señalar: *"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."*

El principio de generalidad exige que todas las personas jurídicas y naturales con capacidad económica, deben quedar obligados al pago de los tributos establecidos por el Estado. El principio de equidad consiste en que las personas con similar capacidad económica, quedan sujetas a similar carga tributaria, y a las que demuestran una capacidad de pago diferente, se les determinen cargas tributarias diferenciadas, protegiendo a las de menores ingresos."

–Mantención, en el Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias, de una bonificación del 20% de la cuantía a pagar por los herederos no aptos para trabajar y que dependan económicamente del causante, así como a los declarados judicialmente incapaces y a las mujeres de 60 años o más y a los hombres de 65 años o más.

–Tratamiento a los productores agropecuarios acorde con la necesidad de estimular la producción de alimentos y de diversos productos del sector al ser generalizado el Impuesto sobre Utilidades al mismo, con un beneficio fiscal de reducción del 50 % del tipo impositivo que se aplica en los demás sectores de la economía. En igual sentido actuará la exención a los usufructuarios de tierras estatales del pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, por un periodo de 2 años a partir de la entrega de las tierras y por 4 años si fuera necesario emprender trabajos adicionales por la existencia de plantas leñosas (como el marabú).

–No aplicación del Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos hasta tanto no existan las condiciones económicas y sociales que así lo aconsejen, y se exime de su pago a los propietarios de viviendas declaradas inhabitables. A su vez, el estímulo a la construcción de viviendas por esfuerzo propio se expresa en el establecimiento de una exención durante 5 años para aquellos propietarios que hayan construido su vivienda bajo esa forma de construcción, los que serán contados a partir de la fecha de adquisición de la propiedad del inmueble.

–Disminución progresiva del tipo impositivo del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, de un 20 % a un 5 % en un plazo de 5 años, y se ratifica la exención del pago de este impuesto a los trabajadores por cuenta propia, los agricultores individuales y otras personas naturales que sean autorizadas a contratar fuerza de trabajo, por la contratación de hasta 5 trabajadores, y para aquellos trabajadores contratados que excedan de esta cantidad se establece una escala progresiva en proporción al salario medio de la provincia de que se trate.

En otros casos, al existir la posibilidad de variar el tipo impositivo dentro de los marcos que establece la Ley, se procura incentivar o desestimular determinadas actividades o gravar a las personas que mayor capacidad económica manifiesten. Se puede citar en este orden de idea, la posibilidad de aumentar, en el Impuesto sobre Utilidades, su tipo impositivo hasta el 50% cuando concurra la explotación de recursos naturales renovables o no renovables; y

de manera similar en el Impuesto sobre los Ingresos Personales, el aumento del tipo impositivo a un 8% cuando, en un mismo año fiscal, una persona obtenga ingresos por la venta de más de una vivienda o más de un vehículo, a partir de la segunda transacción.

Asimismo, el estímulo al desarrollo local se expresa en la aplicación de un tributo territorial –Contribución Territorial para el Desarrollo Local– definido centralmente, que pagarán las empresas, las sociedades mercantiles y las cooperativas a los Consejos de la Administración Municipales donde operen sus establecimientos. También, diferentes Artículos de la Ley estimulan y promueven la disciplina tributaria y el fomento de una necesaria cultura en el cumplimiento de las obligaciones tributarias –y en especial de su pago–, mediante el otorgamiento de bonificaciones a los contribuyentes que efectúen sus pagos en plazos tempranos¹⁸.

Otra cuestión a considerar en el análisis que se desarrolla, lo constituye la implementación de forma gradual y flexible del sistema tributario, previniéndose así un cronograma para su sustitución y atemperación al nuevo orden aprobado y al actual escenario político, económico y social¹⁹, en función ello de las medidas de corte económico que se adopten y del contexto social y económico que haga posible la efectiva exigibilidad de ciertos tributos²⁰.

Así, puede afirmarse que el sistema tributario que la Ley Nº 113 establece pretende responder, en términos generales, a principios de finalidad y a principios de organización²¹.

¹⁸ En este orden, valga reseñar las bonificaciones en la cuantía a pagar según Declaración Jurada por los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre la Propiedad o Posesión de Viviendas y Solares Yermos, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas y sobre el Transporte Terrestre, a los contribuyentes que los paguen antes del 28 de febrero y, de manera similar, la bonificación de la cuantía a pagar por concepto de la Tasa por Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial, cuando se pague de forma anticipada la totalidad de las obligaciones del ejercicio fiscal, dentro del primer mes por el que está obligado en ese período.

¹⁹ En esta línea, la Ley Nº 114, “*Del Presupuesto del Estado para el año 2013*”, de 13 de diciembre de 2012, y la Ley Nº 117, “*Del Presupuesto del Estado para el año 2014*”, de fecha 20 de diciembre de 2013, en correspondencia con las previsiones de la Ley Nº 113, establecen, respectivamente, los tributos que para los años 2013 y 2014 se aplicarán.

²⁰ Sirva de ejemplo lo dispuesto en la disposición especial sexta de la Ley tributaria objeto de estudio a cuyo tenor: “*El Impuesto sobre los Ingresos Personales sobre el salario y demás remuneraciones que califiquen como tal, según lo dispuesto en las normas especiales y el Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos a personas naturales cubanas y extranjeras con residencia permanente en el territorio nacional, se exigirán cuando las condiciones económicas y sociales aconsejen su aplicación, lo que se aprobará por la Ley del Presupuesto del año que corresponda*”.

²¹ Los principios de finalidad pretenden que el conjunto de tributos cumpla con las finalidades éticas y económicas consideradas habitualmente como orientadores de la actuación de la Hacienda Pública. Así, desde un punto de vista ético o de justicia, un sistema tributario pretendería una distribución equitativa de los costes del sector público y sus figuras integrantes buscar la generalidad respecto a la tributación de las personas y magnitudes incididas y la igualdad, en el sentido de trato fiscal igual a los que son iguales en sus circunstancias personales y magnitudes

Para finalizar, es preciso referir que en todo este proceso se le concede relevancia capital a la Ley del Presupuesto del Estado. Si bien pronunciamientos de naturaleza tributaria en la Ley del Presupuesto del Estado ya existían²², la Ley tributaria que se examina refuerza el papel de esta como fuente formal del ordenamiento jurídico tributario²³ a manera de vehículo de reformas y puntualizaciones al régimen general fiscal establecido.

En esta línea, se expresa en la disposición final primera de la Ley N° 113 de 2012 que: "*Los tipos impositivos, las bases imponibles y los sujetos de los tributos que se establecen en la presente Ley, solo pueden ser modificados por la Ley Anual del Presupuesto del año que corresponda*", de lo cual se derivan como consecuencias fundamentales que ciertos elementos esenciales del tributo pueden sufrir variación con respecto a la regulación original y que solo se podrán realizar tales modificaciones a través de la ley presupuestaria, cuestión última de gran significación desde el punto de vista del respeto al principio de jerarquía normativa. Aunque, "no por el rango formal de la norma, sino por la jerarquía del órgano del aparato estatal que ha sido facultado para dictarla o que la ha dictado y por el grado de participación popular en el órgano" (Prieto Valdés, 2007, p. 83).

La utilización de la Ley presupuestaria como fuente de normas tributarias no es algo extraño en el panorama internacional pues, al ser esta contentiva de una previsión de ingresos públicos y una autorización de gastos públicos para un período de tiempo determinado, los ordenamientos jurídicos la habilitan para introducir ciertas modificaciones en el orbe re-

impositivas. Desde un punto de vista económico, los tributos pretenderían la eficiencia y la neutralidad, que se consigue cuando no se afecta negativamente a las decisiones de los individuos y empresas respecto al trabajo, al ahorro, a la materialización de ese ahorro o a la asunción de riesgos. Al tiempo, el sistema tributario debe garantizar que el sector público coadyuve a la estabilidad económica, para lo que sus figuras y sus recaudaciones deben poseer la adecuada flexibilidad o elasticidad para ajustarse a las fluctuaciones de las magnitudes económicas.

Por su parte, los principios de organización pretenden que la estructura tributaria obtenga, respectivamente, la suficiencia, que exige recaudar lo necesario para cubrir las necesidades de financiación del gasto del sector público, y guardar un orden racional entre sus distintas figuras que facilite el cumplimiento tributario. En ese orden racional exigible a los impuestos, suelen destacarse la sistematización de las figuras para evitar encubrimientos y contradicciones entre ellas, la simplicidad en los planteamientos de cada impuesto y del sistema tributario en su conjunto, la continuidad en las normas regulatorias y el coste mínimo en su recaudación y en su cumplimiento.

²² Establecía el Artículo 54 de la Ley N° 73 de 1994, que: "*Los tipos impositivos de esta contribución serán los que anualmente se determinen en la Ley del Presupuesto del Estado*", a cuyo tenor, desde la entrada en vigor de esa Ley el tipo impositivo de la Contribución a la Seguridad Social se fijaba anualmente en la Ley del Presupuesto del Estado; así como también aquel de la Contribución Especial de los trabajadores beneficiarios de la Seguridad Social en determinados sectores y actividades.

²³ De acuerdo con el Artículo 6 de la Ley N° 113 de 2012: "*Los tributos, cualquiera sea su naturaleza y carácter se rigen por: b) otras leyes que establezcan tributos específicos o los complementa, incluyendo la Ley del Presupuesto.*"

gulador de los tributos, sobre la base de las distintas situaciones de índole económica-social que pueden darse de un año a otro. Sin embargo, su uso desmedido puede quebrantar la coherencia del ordenamiento jurídico tributario²⁴ y la seguridad jurídica de los obligados al pago de los tributos²⁵ y complejizar un cálculo correcto en el tiempo de las consecuencias fiscales de cada medida adoptada.

Así las cosas, velar por la coherencia, la sistematicidad del ordenamiento jurídico tributario cubano y la seguridad jurídica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, será uno de los mayores retos –al menos desde una perspectiva técnico-jurídica formal– que tendrán los ejecutores de la materia tributaria. No podemos olvidar, citando a Sáinz de Bujanda que: “*Lo útil en materia financiera no es que la Administración actúe de prisa, sino que actúe bien; no es cumplir su programa sino que éste sea justo*” (Sáinz de Bujanda, 1951, p. 203.)

4. Breves consideraciones finales

Constituye la Ley N° 113, de 23 de julio de 2012, una respuesta coherente y comprometida con la necesidad de financiar el creciente gasto público y perfeccionar el sistema tributario que estableciese su antecesora, y aunque nacida al amparo de la actualización del modelo económico cubano, no sería correcto olvidar la reforma tributaria de 1994 que le precedió por cuanto los esquemas y pautas concretas que ha seguido la actual tarea reformadora estaban definidos en aquella.

El sistema tributario, como instrumento de la política fiscal, es un elemento fundamental para influir sobre las actividades económicas desarrolladas por la sociedad en correspondencia con lo cual, en el entorno cubano,

²⁴ En palabras de Ferreiro Lapatza: “*la certeza del sistema tributario depende, desde luego, de su coherencia interna y externa, es decir, de sus piezas entre sí y del conjunto con los fines, en general, políticos y, en particular, económicos que con él se pretenden conseguir. Pero depende, también fundamentalmente, de la claridad y coherencia de las normas jurídicas que lo regulan*” (Ferreiro Lapatza, 1997, p. 64).

²⁵ Expresa Calvo Ortega que este principio: “*gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho. Es lo que se ha definido sintéticamente como «saber a qué atenerse» en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho Público. La importancia de este principio en el ordenamiento tributario obedece a varias razones. En primer lugar, el tributo es una obligación legal de manera que la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos (...). En segundo término, la producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes consecuencia obligada (en muchos casos) de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que la tributación debe ajustarse.(...) Finalmente, la actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo cada vez más como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias, lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes*”. (Calvo Ortega, 1999, pp. 97-98).

el sistema tributario establecido en virtud de la Ley N° 113 de 2012 está llamado a garantizar ingresos públicos con los cuales respaldar las decisiones de gastos públicos, ser una vía de redistribución de la renta, contribuir al desarrollo económico del país y a promover la cultura tributaria y la responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El tributo, como herramienta para el desarrollo económico del país e incentivo y estímulo de su economía, es una nota que distingue al nuevo ordenamiento jurídico tributario.

5. Bibliografía

Fuentes doctrinales

- Calvo Ortega, R. (1999). *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3ª edición. Madrid: Civitas Ediciones.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1997). *Curso de Derecho Financiero español*, 19ª edición modificada y puesta al día. Madrid: Editorial Marcial Pons.
- Sáinz de Bujanda, F. (1951). Estado de Derecho y Hacienda Pública. *Revista de Administración Pública*, N° 6. España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Sáinz de Bujanda, F. (1991). *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Madrid: Sección de Publicaciones.
- Tanzi, V. (1996). La reforma tributaria de América Latina en los últimos diez años. En *Revista de Política y Administración Tributaria*, N° 2. Caracas: Editorial SENIAT.
- Umansky, I., Benítez Fernández, A. y Chaviano Saldaña, N. (2003). Ámbito de las finanzas públicas. En VV.AA, *Administración financiera del estado cubana*. Cuba: CECOFIS.
- Prieto Valdés, M. (2007). Particularidades del Estado y el Derecho en Cuba. En C. Valdés Díaz (Coordinadora), *Compendio de Derecho Civil*. La Habana: Editorial Félix Varela.
- V.V.A.A. (2005). *Apuntes de Derecho Financiero cubano*. La Habana: Editorial Félix Varela.
- Zavala Ortiz, J. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica ConoSur Ltda.

Otros documentos

- Comisiones de Asuntos Constitucionales y Jurídicos y de Asuntos Económicos, Dictamen *sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano*, IX Período Ordinario de Sesiones de la Séptima Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012.

Ministerio de Finanzas y Precios, *Informe de Liquidación del Presupuesto del Estado, 1995-2007*.

Oficina Nacional de Estadísticas e Información, *Anuario Estadístico de Cuba, 1995-2007*.

Partido Comunista de Cuba, *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, 2011*.

Normas jurídicas citadas

Constitución de la República de Cuba, de 24 de febrero de 1976. Edición revisada y concordada por la Dirección de Legislación y Asesoría del Ministerio de Justicia, La Habana, 2005.

Ley Nº 1213, de 27 de junio de 1967. Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Ordinaria Nº 4, de 7 de julio de 1967.

Ley Nº 73, "*Del Sistema Tributario*", de 4 de agosto de 1994. Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria Nº 8, de 5 de agosto de 1994.

Ley Nº 113, "*Del Sistema Tributario*", de 23 de julio de 2012. Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Ordinaria No. 53, de 21 de noviembre de 2012.

Ley Nº 114, "*Del Presupuesto del Estado para el año 2013*", de 13 de diciembre de 2012. Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria Nº 56, de 28 diciembre de 2012.

Ley Nº 117, "*Del Presupuesto del Estado para el año 2014*", de 20 de diciembre de 2013. Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria Nº 5, de 20 de enero de 2014.

Acuerdo Nº VII-78 de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012. Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria Nº 41, de 21 de septiembre de 2012.

Decreto Nº 308, "*Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios*", de 31 de octubre de 2012. Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Ordinaria No. 53, de 21 de noviembre de 2012.

Recibido: 30.04.2014. Aceptado: 28.09.2014.