

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-14-019-0

COMENTARIOS A LA NUEVA LEY TRIBUTARIA CUBANA

Autor: *Liana Simón Otero*
Oficina Nacional de Administración Tributaria
en la provincia Pinar del Río (Cuba)

DOC. n.º 10/2014



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. EL NUEVO SISTEMA TRIBUTARIO CUBANO: LA LEY NÚMERO 113/12
3. ANTECEDENTES TRIBUTARIOS EN CUBA
4. LEY NÚMERO 113/12: CARACTERÍSTICAS GENERALES
5. EL SISTEMA TRIBUTARIO CUBANO Y LA LEY DE PRESUPUESTO DEL ESTADO: LA LEY NÚMERO 114/12

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

En el presente trabajo se realiza una valoración general de la nueva Ley Tributaria que entró en vigor en Cuba el 1 de enero de 2013, el estudio se centra en el tratamiento técnico jurídico que se le da a las principales categorías tributarias, a los principios de justicia tributaria y a la relación entre la Ley tributaria y la Ley presupuestaria; evidenciándose las deficiencias que aún persisten en el ordenamiento tributario cubano.

Palabras clave:

Ley tributaria, Sistema tributario, Cuba.

ABSTRACT

At present it work a general valuation of the new tributary law it took effect is carried out in Cuba on 1th January 2013, the study is centered in the technical juridical treatment that you are given to the main tributary categories, in the beginning justly tributary and to the report between the tributary law and the budgetary law; by making evident the deficiencies that still it persist in the tributary Cuban arranging

1. INTRODUCCIÓN

La década del noventa del pasado siglo fue muy difícil para la economía cubana, sin embargo, a pesar de todas las medidas económicas que se adoptaron entonces, actualmente la economía sigue atravesando una profunda crisis, agudizada aún más por la crisis económica y financiera internacional y por su carácter dependiente de las relaciones económicas externas, todo lo que se evidencia en las limitaciones para enfrentar el déficit presupuestario, los servicios sociales, y el resto de las actividades que había asumido el Estado.

En este contexto el Partido Comunista de Cuba, con el objetivo de actualizar el modelo económico cubano y garantizar la irreversibilidad del Socialismo, el desarrollo económico del país y la elevación del nivel de vida de la población, emitió un documento denominado Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución, que fue aprobado en el VI Congreso del Partido el 18 de abril de 2011 y en el Séptimo Período Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular el 1 de agosto de 2011.

Según Murillo “los Lineamientos aprobados y discutidos por todo el pueblo y el Congreso del Partido Comunista de Cuba, tienen un carácter estratégico, pues dan prioridad al desarrollo de las fuerzas productivas, al sector agropecuario y a aquellas áreas que generan ingresos al país en divisas libremente convertibles”¹.

A partir de los mencionados lineamientos se han tomado un grupo de medidas económicas, amparadas en las correspondientes disposiciones jurídicas, que pretenden actualizar el modelo económico cubano. Dentro de esas medidas podemos encontrar el fomento del trabajo por cuenta propia², la creación de cooperativas no agropecuarias³ y la promulgación de una nueva Ley tributaria⁴.

El trabajo por cuenta propia no es una novedad en la economía cubana⁵, hace más de dos décadas, y ante la crisis que trajo consigo el derrumbe del campo socialista, se inició un proceso de cierta descentralización económica, donde se admitió la posibilidad de inversión directa a los capitales extranjeros, se permitió el desarrollo de nuevas formas de organización mercantil, se crearon nuevos mercados, hubo ciertos cambios jurídicos en la propiedad y en el régimen de tenencia de la tierra, y poco a poco se fue desarrollando una economía emergente.

No obstante, el propio Estado fue frenando este sector de iniciativa privada, hasta el punto que llegó prácticamente a desaparecer. En la actualidad se espera que progrese su instrumentación y desarrollo, pues el propio Raúl Castro ha expresado: “Los pasos que hemos venido dando y daremos en la ampliación y flexibilización del trabajo por cuenta propia, son el fruto de profundas meditaciones y análisis y podemos asegurar que esta vez no habrá retroceso”⁶.

¹ Palabras pronunciadas por Marino Murillo, en ese momento vicepresidente del Consejo de Ministros, en Conferencia de prensa ofrecida en el Hotel Nacional de Cuba el 27 de marzo de 2012, <http://www.cubadebate.cu/noticias/2012/03/27/marinomurillo-no-habra-cambio-del-modelo-politico-en-cuba>.

² “Ampliar el trabajo en el sector no estatal, como una alternativa más de empleo, en dependencia de las nuevas formas organizativas de la producción y los servicios que se establezcan”. *Vid. Información sobre el resultado del Debate de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, La Habana, 2011, p. 27.

³ “Se crearán las cooperativas de primer grado como una forma socialista de propiedad colectiva en diferentes sectores, las que constituyen una organización económica con personalidad jurídica y patrimonio propio, integradas por personas que se asocian aportando bienes o trabajo, con la finalidad de producir y prestar servicios útiles a la sociedad y asumen todos sus gastos con sus ingresos.” *Vid. Información sobre el resultado...*, *op. cit.*, p. 6.

⁴ “La política fiscal deberá contribuir al incremento sostenido de la eficiencia de la economía y 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”. “El sistema tributario debe avanzar gradualmente en amplitud para elevar su eficacia como elemento redistribuidor del ingreso, a la vez que contribuya a la aplicación de políticas encaminadas al perfeccionamiento del modelo de gestión económica”. “El sistema tributario estará basado en los principios de la generalidad y la equidad de la carga tributaria. En su aplicación se tendrá en cuenta la capacidad económica de los sujetos obligados a su cumplimiento y las características de los territorios. Se establecerán mayores gravámenes para los ingresos más altos, a fin de contribuir, también por esta vía, a atenuar las desigualdades entre los ciudadanos...”. *Vid. Información sobre el resultado...*, *op. cit.*, p. 11.

⁵ *Vid. Decreto-Ley n.º 14*, de fecha 3 de julio de 1978 y *Decreto-Ley n.º 141*, de fecha 8 de septiembre de 1993.

⁶ Intervención de Raúl Castro, Presidente de los Consejos de Estado y de Ministros, durante la sesión final del sexto periodo ordinario de la VII legislatura de la Asamblea Nacional en La Habana, Cuba, el 18 de diciembre de 2010, en <http://www.cubadebate.cu/raul-castro-ruz/2010/12/18/raul-castro-discurso-en-la-asamblea-nacional/print/>.

El Consejo de Estado en 2010 aprobó el Decreto-Ley n.º 278 «Del Régimen especial de seguridad social para los trabajadores por cuenta propia» de fecha 30 de septiembre; y en 2011, teniendo en cuenta las experiencias anteriores, fue promulgada la Resolución n.º 33 «Reglamento del ejercicio del trabajo por cuenta propia» de fecha 6 de septiembre, de la Ministra de Trabajo y Seguridad Social, que vino a subrogar el antiguo reglamento, la Resolución n.º 32 de fecha 7 de octubre de 2010.

Mucho más reciente y novedoso resulta el tema de las cooperativas no agropecuarias, pues en la historia cubana existe tradición cooperativista, pero limitada expresamente al sector agropecuario. En la Gaceta Oficial n.º 53 de fecha 11 de diciembre de 2012 fue publicado el conjunto de disposiciones que regularán esta materia, el Decreto Ley n.º 305, De las cooperativas no agropecuarias, el Decreto Ley n.º 306, Del régimen especial de seguridad social de los socios de las cooperativas no agropecuarias, y el Decreto n.º 309, Reglamento de las cooperativas no agropecuarias de primer grado.

En este nuevo contexto económico, y como parte de esta nueva política fiscal encaminada a incrementar la eficiencia económica y los ingresos al presupuesto del Estado, el 21 de noviembre de 2012 fue publicada en nuestro país una nueva Ley tributaria, la Ley n.º 113, y su reglamento, el Decreto n.º 308, Reglamento de las Normas Generales y de los procedimientos tributarios. Esta nueva Ley, prevé un régimen general, y varios regímenes específicos, esencialmente para estos dos sectores de la economía –los cuentapropistas y las cooperativas no agropecuarias- y para el sector agropecuario; mientras que la Ley n.º 114, de fecha 13 de diciembre de 2012, Ley del Presupuesto del Estado para el año 2013, en su Disposición Especial Segunda ratifica el Régimen Especial Tributario previsto en la Ley n.º 77 “De la Inversión Extranjera”, de fecha 5 de septiembre de 1995⁷.

Nuestro objetivo está encaminado a valorar la nueva Ley Tributaria, desde una punto de vista general, sin adentrarnos en la configuración de cada tributo, y teniendo en cuenta el nuevo contexto económico.

2. EL NUEVO SISTEMA TRIBUTARIO CUBANO: LA LEY NÚMERO 113/12

A partir de la aprobación de los Lineamientos era inminente la promulgación de una nueva Ley Tributaria más acorde con los cambios económicos que se venían anunciando, y que contribuyera, como instrumento económico, con la nueva política seguida por el Estado cubano. En reunión ampliada del Consejo de Ministros de fecha 24 de septiembre de 2011, se resumieron los principales aspectos que contenía el anteproyecto y se expuso que, para dar cumplimiento a lo aprobado en los Lineamientos, se elaboraba el mencionado proyecto de Ley tributaria con su reglamento, cuyos preceptos estaban más acordes con las circunstancias actuales.

El anteproyecto, redactado por el Ministerio de Finanzas y Precios y la Oficina Nacional de la Administración Tributaria, fue debatido y aprobado en el IX Período Ordinario de Sesiones de la Asamblea Nacional del Poder Popular convocada el 23 de julio de 2012; y el 21 de noviembre del propio año, la nueva Ley y su Reglamento, fueron publicados en la Gaceta Oficial de la República de Cuba, para entrar en vigor el 1 de enero de 2013.

3. ANTECEDENTES TRIBUTARIOS EN CUBA

El triunfo de la revolución cubana el 1 de enero de 1959 trajo consigo, para la tributación y el Derecho Tributario, un período de franco descenso en nuestro país. La Ley fundamental de 1959 prácticamente puso en vigor la Constitución de 1940⁸, por lo menos en materia tributaria fue así; y aunque se dictaron algunas leyes durante el período la tendencia fue hacia la disminución paulatina de la imposición.

⁷ Vid. VALDÉS LOBÁN, Eurípides: *La imposición sobre el consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*, Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante, 2002, pp. 420-435.

⁸ “La Ley Fundamental se concibe sobre la base de la Constitución de 1940, la cual reproduce en numerosos contenidos y acápites, si bien introduce modificaciones en un grupo de artículos y de disposiciones transitorias, algunas de fondo y otras simplemente de forma, al cambiar la denominación de órganos e instituciones”. VILLABELLA ARMENGOL, Carlos Manuel: *Historia Constitucional y Poder Político en Cuba*, Ácana, Camagüey, 2009, p. 77.

Mucho tuvo que ver con este hecho las nuevas políticas económicas⁹ que se pusieron en práctica en nuestro país, y en consecuencia las nuevas condiciones de la economía cubana. En un principio las transformaciones económicas se fueron dando dentro del mismo sistema anterior, pero resultaba evidente que estaban dirigidas, cada vez más, a comprimir el papel del sector privado de la economía en beneficio del sector estatal.

Las leyes de reforma agraria¹⁰ y reforma urbana¹¹ primero, y las grandes nacionalizaciones¹² de las propiedades norteamericanas¹³, de las empresas industriales y comerciales, de las fábricas, almacenes e instituciones bancarias, y posteriormente¹⁴ de todo el sector privado, actividades comerciales, de servicios e industriales, trajeron como consecuencia que la economía cubana tuviera que depender, total y absolutamente, del sector estatal.

La asunción de la ideología marxista-leninista a partir de la declaración del carácter socialista de la Revolución, y las alianzas estratégicas sostenidas con la Unión Soviética fueron determinando que en la economía cubana casi desaparecieran determinadas categorías financieras como los cobros, los pagos, el crédito, los impuestos, y que incluso rebasáramos la clásica concepción de la economía socialista de que la propiedad estatal debía ser sobre los medios fundamentales de producción.

La Ley de Reforma Tributaria del año 1959, Ley n.º 447, no evidenciaba el posterior desmontaje que sufrió el sistema tributario, pues ella misma declaraba como dos de sus motivos “lograr que el gravamen sea utilizado, esencialmente, como instrumento y medio destinado a acelerar el desarrollo económico y social de la nación, dirigiendo sus recursos monetarios al establecimiento de nuevas industrias y a diversificar las producciones. En segundo lugar, procurar que el peso de los tributos y la presión fiscal generada por ellos, se distribuya y reparta con equidad, en razón de la expresión o manifestación de la capacidad económica demostrada”¹⁵.

La Ley n.º 863 de 17 de agosto de 1960 viene a modificar la normativa anterior debido, como ella misma expone, a la necesidad de incrementar los ingresos fiscales para garantizar el financiamiento de los programas de desarrollo del país, de ahí el aumento en los tipos impositivos. La Ley n.º 998 de 5 de enero de 1962 tampoco responde abiertamente a una política de supresión del tributo, todo lo contrario, al ser la primera ley fiscal después de la promulgación del carácter socialista de la revolución reconoce que constituye un vínculo para nuestro desarrollo económico y un importante factor de la edificación del socialismo. En sus propios *por cuantos* declara que esta ley constituye una ruptura con el sistema impositivo anterior y en consecuencia rescinde los impuestos provinciales y municipales y le otorga un especial tratamiento a las empresas estatales, creando un supuesto tributo¹⁶ denominado aporte de las empresas estatales al Presupuesto de la Nación.

Dadas las condiciones económicas imperantes en Cuba en ese momento eran lógicos los postulados de la Ley 998/62, pues para ese entonces casi toda la economía cubana era estatal y se priorizaban los ingresos de las nuevas empresas estatales, además de que se comenzaba a contar con créditos ventajosos que empezaban a facilitarse sobre todo por la Unión Soviética.

En el año 1967 se aprobó la Ley n.º 1213, de 27 de junio, con la cual se entronizaron “en Cuba los criterios y teorías desarrolladas por la doctrina socialista del este de Europa contra la tributación en general, y muy especialmente contra la imposición indirecta, que postulaban, esencialmente, el rechazo a la tesis de la imponibilidad tributaria por parte del Estado. Esta teoría socialista propugnó la

⁹ En un principio coexistieron el sistema presupuestario de financiamiento, desarrollado por el Che, para el sector industrial y el sistema de autogestión financiera, para el comercio exterior y la agricultura.

¹⁰ La primera Ley de Reforma Agraria se promulgó en Cuba en fecha tan temprana como 17 de mayo de 1959, a la cual le siguió la segunda Ley de Reforma Agraria en el año 1961, las cuales confiscaron grandes extensiones de tierra.

¹¹ La Ley de Reforma Urbana se promulgó el 14 de octubre de 1960.

¹² Amparadas en la Ley N.º 851 de 6 de julio de 1960, se dicta la Resolución N.º 1 de 6 de agosto de 1960 mediante la cual se nacionalizaron las empresas de servicios públicos y los centrales azucareros propiedad de entidades norteamericanas y la Resolución N.º 2 de 17 de septiembre de 1960 que nacionaliza la banca norteamericana.

¹³ Es importante tener en cuenta, al momento de realizar cualquier análisis histórico de este período, el férreo bloqueo económico y financiero que desde el año 1962 le impusiera Los Estados Unidos de América al pueblo cubano.

¹⁴ Este proceso es conocido como “ofensiva revolucionaria” y condujo a la intervención de toda forma de propiedad privada incluso hasta los pequeños negocios personales o familiares.

¹⁵ VALDÉS LOBÁN, Eurípides: *Op. cit.*, p. 165.

¹⁶ Sobre la consideración de los aportes como tributos, *Vid.* VALDÉS LOBÁN, Eurípides: *Op. cit.*, nota al pie n.º 107, p. 206.

generación de los fondos públicos a través de la redistribución de las ganancias de las empresas estatales hacia los fines de la satisfacción de las necesidades de la población, renunciando, como principio, al tributo como fuente de recaudación esencial de dichos fondos”¹⁷.

Es en estas condiciones que se promulga la Constitución socialista de 1976, por lo que no es de extrañar que, siendo consecuente con la política que se había seguido hasta el momento, la materia tributaria no se haya tenido en cuenta. En ese entonces el tributo no poseía ningún protagonismo en la economía cubana, lo que se mantuvo de esta forma hasta la década del 80, cuando se intentó revivir la tributación mediante la entrada en vigor del Decreto-Ley n.º 44 de 6 de julio de 1981, disposición que, a fin de cuentas, no vino a sistematizar la dispersa y contradictoria legislación tributaria imperante.

El Decreto-Ley n.º 44/81 deroga la Disposición Final Primera de la Ley n.º 1213/67, mediante la cual se eximía del pago de cualquier impuesto a los organismos y empresas estatales. La entrada en vigor de esta norma se debió a la nueva política de Dirección y Planificación de la Economía que se aprueba en el primer Congreso del Partido Comunista de Cuba celebrado en el año 1975, por la cual se le atribuyó personalidad jurídica propia a las empresas estatales y en consecuencia se les habilitó como futuros contribuyentes.

A pesar de que en esta década se intentó tomar algunas medidas de orden fiscal, estas fueron totalmente desacertadas, como sostiene GIL VINSEIRO: “A manera de ejemplo, el Decreto-Ley 50/1982, que regulaba el sector mixto, estimulaba la inversión extranjera, mientras que los impuestos y tipos impositivos a que se obligaba el resto del sector empresarial privado fueron diseñados en momentos en que, por las exigencias de una economía socialista incipiente, se pretendía desestimular la existencia de la propiedad e inversión privada, tanto nacional como extranjera. En tal sentido, ante hechos económicos relativamente iguales y características similares de los contribuyentes, se observaban cargas fiscales diferentes.”¹⁸

La difícil situación que se produjo en Cuba, después del derrumbe del campo socialista de Europa del este, propició que en el año 1992 se realizara una gran reforma constitucional, con el fin de adaptar nuestra Carta Magna a las nuevas relaciones políticas, sociales y económicas que se avizoraban. A pesar de la grave crisis económica que atravesaba el país, en ese momento tampoco se valoró por el Estado cubano la importancia de otorgarle rango constitucional a un sistema tributario que, hasta ese momento, había operado limitadamente y sin el debido fundamento en la Carta Magna.

Esta fue una época en que se inició un proceso de cierta descentralización económica, donde se admitió la posibilidad de inversión directa a los capitales extranjeros, se permitió el desarrollo de nuevas formas de organización mercantil, se crearon nuevos mercados, hubo ciertos cambios jurídicos en la propiedad y en el régimen de tenencia de la tierra, y poco a poco se fue desarrollando una economía emergente.

A pesar del aparente olvido en la reforma constitucional de 1992¹⁹, las difíciles condiciones políticas y económicas a las que se enfrentaba el país, agudizadas además por la intensificación del bloqueo impuesto por Estados Unidos, y la apertura de la economía cubana a nuevas relaciones, provocó que el tema tributario fuera reevaluado, por su importancia en la recaudación de fondos públicos para la satisfacción de necesidades sociales; y es así que en el año 1994, solo dos años después de la reforma constitucional, se promulga la Ley n.º 73, Ley del Sistema Tributario cubano, y antecedente directo de la nueva Ley n.º 113.

En los primeros días del mes de mayo del propio año 1994 se había celebrado la Primera Sesión Extraordinaria correspondiente a la Cuarta Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, en la cual se había acordado que el gobierno debía adoptar determinadas medidas con el fin de lograr el saneamiento financiero que requería el país para su recuperación económica.

¹⁷ VALDÉS LOBÁN, Eurípides: *Op. cit.*, p. 207.

¹⁸ GIL VINSEIRO, Alejandro: “Gastos Tributarios: Breve análisis de su impacto en el Sistema Tributario cubano”, en <http://biblioteca.idict.villaclara.cu/UserFiles/File/CI%20Disciplina%20fiscal/6.pdf>.

¹⁹ Solo se introdujo en el capítulo III “Extranjería”, en su artículo 34 tercer apartado, lo siguiente: Los extranjeros residentes en el territorio de la República se equiparan a los cubanos en la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma y la cuantía que la ley establece.

Una de estas nuevas medidas fue precisamente la implementación de un nuevo sistema tributario holista, el que debía responder a las necesidades que enfrentaba el país en ese momento, y debía establecerse de manera gradual y flexible. “Para este sistema tributario era imprescindible lograr un equilibrio de las cuentas fiscales. En necesario destacar que, en el año 1993, el déficit fiscal representó el 33% del Producto Interno Bruto. Lograr la suficiencia de ingresos era uno de los principales imperativos de esta política, dentro del principio de disciplina fiscal adoptado”.²⁰

Es por esto que podemos decir que la Ley n.º 73, fue el resultado de una crisis económica que dejaba pocas opciones en materia de ingresos. Todos los mecanismos que, dentro del sistema económico cubano, conllevaran el aumento de los ingresos al presupuesto del Estado eran bienvenidos, y el tributo resulta la vía idónea para este fin.

Después de casi 20 años en vigor, la Ley n.º 73, resultaba insuficiente y limitada para enfrentar, no solo una realidad económica diferente, sino la nueva perspectiva técnico- jurídica con que se pretendía respaldar la transformación de base.

La antigua Ley tributaria apenas esbozaba algunos elementos del tributo, regulaba hechos imposables amplios, que dejaban en manos del Ministerios de Finanzas y Precios, el establecimiento de los tributos por resolución.

Su parca regulación y las facultades amplísimas, que en la Disposición final quinta de la Ley, se le otorgaron al referido Ministerio, provocaron que la dispersión normativa, y en correspondencia la inseguridad jurídica, fueran alarmantes.

Por otra parte, su carácter gradual, elemento que en principio pudo haber sido considerado como positivo, resultó en el estancamiento del sistema, pues varias figuras tributarias previstas nunca llegaron a aplicarse²¹.

4. LEY NÚMERO 113/12: CARACTERÍSTICAS GENERALES

Si bien la Ley n.º 113/12 no constituye un modelo de Ley Tributaria, ni supera completamente las deficiencias de su antecesora la Ley n.º 73/94, si podemos decir que constituye una Ley mucho más acabada, con una mejor técnica jurídica, y que responde, en algunas materias, a fundamentos teóricos diferentes.

El contexto constitucional en el que se promulga la Ley n.º 113 con respecto a la Ley n.º 73, si bien en ambos momentos ha estado vigente la Constitución socialista de 1976, es hasta cierto punto diferente; lo que no quita que a ambas normas se les pueda acusar de dudosa constitucionalidad.

La Ley n.º 73 fue aprobada después de que, en el año 1992, se realizara una gran reforma constitucional, en la cual no se había tenido en cuenta el tema tributario. De ahí que su fundamento jurídico fuera solamente formal —en cuanto al órgano facultado para crear Leyes—, y no pudiera ampararse en un deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En ese tejido de reciente reforma constitucional era impensable una nueva modificación en esta materia, por lo que la Ley estaba condenada a perdurar sin un voto claro de constitucionalidad²².

Las circunstancias en que se promulga la nueva Ley n.º 113 responden a un momento jurídico distinto, la norma, en vez de ser aprobada a *posteriori* de una reforma constitucional como ocurrió en 1994, se promulga en medio de una vorágine legislativa que debe tener como corolario una nueva reforma

²⁰ COLECTIVOS DE AUTORES: *Administración financiera del Estado cubano*, Centro de estudios Contables, Financieros y de Seguros, La Habana, 2005, p. 140.

²¹ V. gr. La Disposición Final Primera de la Ley n.º 73/94 estableció en su inciso f) que “El Impuesto sobre las Ventas y el Impuesto Especial a productos sustituirán, cuando las condiciones económicas así lo aconsejen, al Impuesto de Circulación actual”; lo cual nunca llegó a suceder.

²² Los mecanismos de control de constitucionalidad en Cuba son limitados en el ámbito judicial. Vid. SIMÓN OTERO, Liana: “El control de constitucionalidad de las leyes en Cuba: el reto de su judicialización”, AA. VV.: *Escritos sobre Derecho Procesal Constitucional*, Homenaje cubano al profesor Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del Derecho, IIJ de la UNAM, IMDPC, Unijuris, UH, UNJC, La Habana, 2012.

constitucional, sino una nueva Carta Magna²³. En correspondencia la Ley en sus *por cuantos* se refiere, además de al necesario fundamento formal –artículo 75 inciso b) del texto constitucional– al deber de contribuir²⁴ como necesario sostén material, lo que evidencia cierta vocación correctiva con respecto a la normativa anterior, y que, pudiera pensarse, adelanta una futura constitucionalización del deber de contribuir.

En relación con los principios de justicia tributaria no hubo un cambio significativo con respecto a la Ley anterior, los principios de justicia material previstos en el artículo 2 son el de generalidad, equidad y capacidad económica.

En cuanto al principio de equidad, aun cuando su regulación no es una innovación de la ley cubana, debemos apuntar que constituye una consecuencia del principio de igualdad, y que por tanto debió ser este el que previera el legislador, por otra parte “si nos atenemos a otra de las razones que justifican la progresividad –la teoría del “*sacrificio igual*” bajo la hipótesis de utilidad marginal decreciente del dinero–, entonces, el término *equidad* podría incluir también el de progresividad”²⁵.

Este principio de progresividad, reconocido por toda la doctrina²⁶, tampoco fue previsto en la nueva ley²⁷. La progresividad y no confiscatoriedad, en unión de los principios de generalidad y capacidad contributiva cierran el círculo que garantiza una adecuada composición del tributo.

La regulación o no del principio de reserva de ley (principio de justicia formal), como ya sabemos, no depende de un cambio de ley, pues su verdadera configuración es constitucional. No obstante, en esta nueva Ley tributaria, puede apreciarse cierta vocación reservista, por una parte, esta Ley a diferencia de la anterior, establece los hechos imponibles, bases imponibles, tipos impositivos y sujetos de todos los tributos, además de las reglas para la determinación de la deuda; y por otra, en la Disposición final primera establece 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”. Aun así, las Disposiciones Finales Segunda, Tercera, Cuarta y Quinta otorgan amplias facultades en materia tributaria al Ministerio de Finanzas y Precios y al Consejo de Ministros (ejecutivo).

El libro primero de la Ley, denominado “Disposiciones generales”, además de los elementos analizados, establece un glosario de términos que deben facilitar la interpretación de esta ley y las demás disposiciones tributarias.

El hecho de conceptualizar positivamente instituciones y categorías básicas del Derecho Tributario, resulta beneficioso en cuanto a la posterior uniformidad en la interpretación de las correspondientes disposiciones, pero como ya afirmaba Javoleno en el Digesto “*omnis definitio in iura civil periculosa est*”.

La noción de tributo, como centro del sistema tributario, es una de las definiciones que asume la ley. El artículo 5 inciso x) concibe al tributo como “las prestaciones pecuniarias que el Estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos y el cumplimiento de otros fines de interés general”.

²³ Esto no significa que justifiquemos las modificaciones legislativas al margen del procedimiento jurídico establecido, y mucho menos al margen de la Constitución, solo hacemos notar que en la actualidad cubana la constitución formal dista mucho de la constitución material.

²⁴ “Constituye un deber la contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos, que entre otras formas tiene el pago de los tributos, la que redundará en que el Estado disponga de mayores recursos financieros para alcanzar mayor justicia social y satisfacer los requerimientos de la sociedad”. Gaceta Oficial ordinaria n.º 053 de 21 de noviembre de 2012, p. 1693.

²⁵ VALDÉS LOBÁN, Eurípides: *Op. cit.*, p. 272.

²⁶ Vid. MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, POVEDA BLANCO, Francisco: *Derecho Tributario*, Thomson Aranzandi, 13ª edición, Navarra, 2008; PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzandi, Navarra, 2010; CALVO ORTEGA, Rafael: *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, Barcelona, 2008; y VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de Derecho Tributario*, Depalma, Themis, Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, 1996.

²⁷ Es digno de señalar que en la nueva Ley se eliminó la referencia que hacía el inciso b) de la Disposición Final Quinta de la Ley n.º 73, sobre la facultad que poseía el Ministro de Finanzas y Precios para establecer las bases imponibles y tipos impositivos en forma progresiva o no.

La doctrina latinoamericana, a través de las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, ha reconocido cuatro notas características de los tributos:

- 1º. Fuente legal.
- 2º. Carácter personal del vínculo.
- 3º. Naturaleza pecuniaria de la prestación.
- 4º. Afectación del producto a fines estatales.²⁸

El tema de la fuente legal, aunque limitado en cuanto a la no regulación constitucional del principio de reserva de ley, es asumido no solo al momento de conceptualizar el tributo “por imperio de la ley”, o en las demás disposiciones analizadas; sino que la propia promulgación de la norma responde –entre otras múltiples causas– a la voluntad de otorgarle rango de ley a un conjunto de tributos que estaban aplicándose por resolución del Ministerio de Finanzas y Precios.

La naturaleza obligacional del vínculo entre Estado y obligado –particularmente el contribuyente– queda clara cuando se expresa que es una prestación exigida por el Estado, de ahí que el sujeto activo no pueda ser un ente público no estatal, mientras que la obligación del sujeto pasivo nace de esa facultad estatal de establecer tributos.

El carácter monetario de la prestación se recoge expresamente en la norma, al igual que la sujeción de los ingresos a los gastos públicos y fines de interés general.

En resumen, podemos reconocer que no ha sido desacertado el criterio seguido por nuestra ley tributaria al momento de definir la categoría general, sin embargo no podemos decir lo mismo de las especies de tributo reconocidas en el propio precepto.

Tal y como afirma CALVO ORTEGA “La doctrina y gran parte de los ordenamientos tributarios han distinguido dentro de esta figura genérica del tributo tres tipos distintos: tasas, contribuciones especiales e impuestos”²⁹. Desde esa misma concepción MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO Y POVEDA BLANCO afirman que “El tributo constituye un género, cuyas especies son el impuesto, la tasa, y la contribución especial”³⁰.

Por su parte VILLEGAS, siguiendo el mismo criterio sostiene que “Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas.”³¹

A esta teoría tripartita se acoge nuestra ley tributaria, pero hace referencia –además de al impuesto y a la tasa– a la contribución, sin otorgarle el carácter de especial, aun cuando posteriormente regula una contribución general y una contribución especial a la seguridad social.

No obstante, no es toda la doctrina la que reconoce exclusivamente a las contribuciones especiales como una de las especies del tributo, JARACH afirmaba que “...será posible distinguir las tres conocidas categorías de tributos: tasas, contribuciones, impuestos”³², mientras que ZAVALA ORTIZ plantea que “es posible clasificar los tributos en impuestos, contribuciones y tasas”³³.

El mencionado artículo 5, inciso x), después de definir al tributo, expresa que “los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones”. Por su parte el inciso p) establece que el “impuesto es el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica”.

De la definición legal resalta a la vista la utilización del término contraprestación, muy común en el derecho civil, y aplicable a las obligaciones bilaterales, pero, por su propia naturaleza, muy cuestionable su uso para definir al impuesto. PÉREZ ROYO refiriéndose al ordenamiento español, pero total-

²⁸ VALDÉS COSTA, Ramón: *Op. Cit.*, pp. 72 y 73.

²⁹ CALVO ORTEGA, Rafael: *Op. Cit.*, p. 131.

³⁰ MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, POVEDA BLANCO, Francisco: *Op. Cit.*, pp. 31 y 32.

³¹ VILLEGAS, Héctor: *Curso de finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 69.

³² JARACH, Dino: *El hecho imponible*, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, tercera edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1982, p. 83.

³³ ZAVALA ORTIZ, José Luis: *Manual de Derecho Tributario*, ConoSur Ltda., Santiago de Chile, 1998, p. 10.

mente aplicable a nuestro caso, planteó que una de las deficiencias de la ley es “la de caracterizar a los impuestos por la ausencia de contraprestación, induciendo al error de pensar que las restantes clases de tributos se exigen con contraprestación, mientras que es bien sabido que dicho concepto, entendido en su sentido técnico-jurídico, queda reservado para las prestaciones sinalagmáticas y en ningún caso para los tributos, que son prestaciones unilateralmente impuestas o coactivas”³⁴.

En correspondencia hubiera sido más atinado definir al impuesto sobre la base de una peculiaridad en el elemento objetivo de su hecho imponible: la ausencia de actividad administrativa.

La definición legal de la tasa también trae consigo ciertas críticas. El inciso u) del propio artículo 5 la define como el “tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación en servicio o actividad por parte del estado”. La referencia a contraprestación, como ya habíamos analizado para el caso del impuesto, por la misma razón es desacertada también para la tasa. Bastaría con haber regulado que el sujeto está obligado al pago de la tasa por recibir un servicio o actividad por parte del estado o por la utilización o aprovechamiento especial del dominio público –elemento este que no tuvo en cuenta la ley al momento de definir la tasa– pero que sí asumió después al regula una Tasa por Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial.

La peculiaridad en el hecho imponible no es el único elemento que ha sido tomado en cuenta para caracterizar a la tasa y diferenciarla del resto de los tributos. La clasificación tripartita “se ha fundamentado en dos aspectos del tributo: los elementos constitutivos del presupuesto de hecho y el fin perseguido con su creación o el destino de su producto”³⁵.

Si por voluntad de la ley la tasa nace ligada a una actividad estatal, la cual incide en la determinación de su cuantía junto al principio de capacidad económica, no tendría sentido destinar su producto a fines distintos a los que marcan su nacimiento³⁶.

La contribución es definida en el mencionado artículo 5, inciso g): “tributo para un destino específico y determinado, que beneficia directa o indirectamente al obligado a su pago”.

Sin lugar a dudas el concepto dado por el legislador cubano encierra los dos aspectos básicos que caracterizan a la contribución, por un lado tiene en cuenta el requisito del beneficio, y por otro se refiere al destino específico de los recursos recaudados.

En cuanto al carácter general o no de la categoría contribución, la definición cubana no niega el hecho de que las contribuciones son tributos especiales, pero, aún sin preverlo en su parte general, basa la distinción entre contribución general y contribución especial –al menos para la seguridad social– en el sujeto pasivo, particularmente en la posición del contribuyente: empleador en la primera, y empleado en la segunda.

5. EL SISTEMA TRIBUTARIO CUBANO Y LA LEY DE PRESUPUESTO DEL ESTADO: LA LEY NÚMERO 114/12

La actual Ley tributaria, en su artículo 6, introduce un precepto que cambia, o al menos intensifica, el papel de la Ley Anual de Presupuesto dentro de la dinámica del Sistema Tributario. Al establecer las fuentes formales del Derecho Tributario cubano, la Ley n.º 113 dispone: “ARTÍCULO 6.- Los tributos, cualesquiera sea su naturaleza y carácter se rigen por:

- a) la presente Ley;
- b) otras leyes que establezcan tributos específicos o los complemente, incluyendo la Ley del Presupuesto; y
- c) las disposiciones complementarias y demás regulaciones tributarias que emita el Ministro de Finanzas y Precios al amparo de las facultades otorgadas por ley”³⁷.

³⁴ PÉREZ ROYO, Fernando: *Op. Cit.*, pp. 47 y 48.

³⁵ VALDÉS COSTA, Ramón: *Op. cit.*, p. 91.

³⁶ Cfr. VILLEGAS, Héctor: *Op. cit.*, pp. 92 y 93.

³⁷ Gaceta Oficial n.º 053, Ordinaria de 21 de noviembre de 2012, p. 1695.

La introducción de la Ley del Presupuesto, como fuente de Derecho Tributario, responde a la propia técnica seguida por la Ley n.º 113, quien a lo largo de todo su articulado va reservando determinadas cuestiones a la Ley presupuestaria; y no lo hace por excepción, sino que cuenta con alrededor de veintidós referencias, lo que pudiera decirse que convierte a la Ley presupuestaria, tanto por la jerarquía como por la materia, en la segunda disposición más importante dentro del Ordenamiento Jurídico Tributario.

La posible vocación de reserva de ley que pudiera apreciarse en la nueva ley tributaria se centra entonces en el papel protagónico que ella misma le otorga a la ley del presupuesto, casi convirtiendo un posible y futuro principio constitucional de reserva de ley tributaria, en un principio de reserva de ley presupuestaria.

En consecuencia, lo importante ahora sería valorar si efectivamente nuestra ley del presupuesto constituye una ley apta para complementar la Ley n.º 113 y regular normas jurídico-tributarias.

La Constitución cubana no contiene ningún acápite dedicado a regular el Presupuesto, solamente se refiere a éste cuando establece las facultades de los diversos órganos del Estado, en cuanto a su elaboración, aprobación, ejecución y control³⁸.

Es el Decreto-Ley n.º 192, De la Administración Financiera del Estado, de fecha 8 de abril de 1999, quien regula, en su título II, lo concerniente al Sistema Presupuestario del Estado.

A pesar de que esta disposición dedica cuatro capítulos a regular el presupuesto – los capítulos II, III, IV y V, y cuarenta y tres artículos, exactamente del 9 al 52– no define en ningún momento qué entender por presupuesto, ni establece expresamente que este tenga que ser aprobado por Ley, lo que sí se desprende de las continuas referencias a la Ley del Presupuesto.

El artículo 9, aunque no define al presupuesto, si consigna qué elementos debe contener, y expresa: “En el Presupuesto del Estado se consigna el estimado de los recursos financieros y gastos previstos por el Estado para el año presupuestario destinados al desarrollo económico-social y al incremento del bienestar material”³⁹; lo que coincide en gran medida con la noción de presupuesto que se ofrece desde la doctrina. En este sentido PÉREZ ROYO define al presupuesto como “el plan de gasto y previsión de ingresos de Estado (...) para un determinado ejercicio económico”⁴⁰.

Ahora bien, sin querer profundizar demasiado en la naturaleza jurídica del presupuesto, resulta imprescindible examinar qué concepción asume Cuba sobre la ley presupuestaria. Tal y como afirma Villegas “en los Estados modernos, el presupuesto adopta la forma de una ley, y en consecuencia, para su elaboración deben cumplirse todos los requisitos exigidos por la Constitución y legislación general de los respectivos países”⁴¹.

El ordenamiento jurídico financiero –particularmente la Constitución y el Decreto-Ley n.º 192/99– no sistematizan adecuadamente el régimen jurídico presupuestario cubano. Del análisis de estas dos normas no queda del todo claro si el legislador cubano distingue entre el presupuesto y la ley que lo aprueba, o identifica al presupuesto con la ley presupuestaria. Si integramos lo dispuesto en el artículo 75 inciso e) del texto Constitucional, y lo establecido en los artículos 11 y 20 del mencionado Decreto-Ley, me inclino a pensar que se está identificando la ley del presupuesto con el presupuesto propiamente dicho.

Tanto el artículo constitucional como el artículo 11 del Decreto-Ley se refieren a la facultad que tiene la Asamblea Nacional del Poder Popular para discutir y aprobar el presupuesto, pero no establecen que esa aprobación tenga que ser mediante ley. En principio pudiera entenderse que el presupuesto puede ser aprobado por Acuerdo⁴²; sin embargo el referido artículo 20 establece: “El Consejo de Ministros presenta el *Proyecto de Ley del Presupuesto* del Estado para su aprobación a la Asamblea Nacional del Poder Popular”.

³⁸ Vid. Constitución de la República de Cuba, artículos 75 inciso e; 98 inciso e; 105 incisos b y d; y 106 inciso j. Gaceta Oficial n.º 3 Extraordinaria de 31 de enero de 2003.

³⁹ Decreto-Ley n.º 192, De la Administración Financiera del Estado, de fecha 8 de abril de 1999.

⁴⁰ PÉREZ ROYO, Fernando: *Op. Cit.*, p. 483.

⁴¹ VILLEGAS, Héctor: *Op. cit.*, p. 790.

⁴² En nuestro ámbito jurídico el Acuerdo ha funcionado como disposición jurídica en varias materias. A modo de ejemplo puede verse el Acuerdo del año 1979, por el cual se aprobó que los Decretos-Leyes del Consejo de Estado podían modificar o derogar las leyes.

Siguiendo esta misma tónica el artículo 57, referido al Sistema de Crédito Público, dispone que “Las operaciones de crédito público deben estar contempladas en la *Ley del Presupuesto* del Estado para el año respectivo o en una ley específica que las autorice expresamente. Además debe estar prevista, en la *Ley del Presupuesto* del Estado o en una Ley específica, la autorización para el otorgamiento de las garantías del Estado”.

En relación al contenido de la Ley de presupuesto el Decreto-Ley n.º 192 establece en su artículo 20 los aspectos que, *cómo mínimo*, debe contener el Proyecto de Ley presupuestaria; y aunque no hace referencia expresa a la materia tributaria, de su redacción se desprende que no establece *numerus clausus*, sino que los aspectos contenidos en la norma pueden verse complementados por otro conjunto de regulaciones. La práctica presupuestaria de los últimos 13 o 14 años así lo demuestra. A manera de ejemplo pueden confrontarse las leyes presupuestarias para los años 1995⁴³ y 2011⁴⁴; las que evidencian que ha sido usual que nuestra ley presupuestaria, en materia tributaria, establezca el tipo impositivo de la contribución a la seguridad social.

Es a partir del año 2012 que la ley presupuestaria comienza a regular, además del tipo impositivo de la Contribución a la Seguridad Social, un conjunto de disposiciones tributaria que van mucho más allá de simples precisiones. La ley n.º 112 de fecha 23 de diciembre de 2011, Ley del Presupuesto del Estado para el año 2012, previó en su capítulo V (seis artículos) las “Adecuaciones al régimen tributario de los trabajadores por cuenta propia”.

A pesar de esta regulación específica para el trabajo por cuenta propia, no podemos decir que cuantitativamente la Ley presupuestaria fuera una fuente significativa para el Sistema Tributario. Es con la entrada en vigor de la Ley n.º 113, que la Ley n.º 114 de fecha 13 de diciembre de 2012, Ley del Presupuesto del Estado para el año 2013, se convierte en una norma fundamental dentro del ordenamiento jurídico tributario. La Ley n.º 114 dedica el capítulo VI al Sistema Tributario, el cual cuenta con siete secciones, dedicadas, la Primera a las Generalidades, donde se ordena la entrada en vigor de los tributos, la Segunda al Impuesto sobre los Ingresos personales, la Tercera al Impuesto sobre Utilidades, la cuarta al Impuesto sobre las Ventas, la quinta al Impuesto sobre la Utilización de la fuerza de trabajo, la sexta a la Tributación por el Uso o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, y la séptima a la Contribución Territorial para el Desarrollo local.

A partir de este momento la Ley de presupuesto ve afectada su naturaleza, pues su esencia ya no es exclusivamente presupuestaria. Con la entrada en vigor de la nueva Ley tributaria su función principal se ve ampliada considerablemente al ámbito tributario, lo cual desvirtúa su razón de ser.

CONCLUSIONES

1. El contexto económico y político en el cual entra en vigor la nueva Ley tributaria cubana tiene cierta similitud con el momento histórico en que se promulgó la Ley n.º 73/94⁴⁵, sin embargo se espera que su instrumentación, y la posterior evolución del Sistema tributario sea mucho más consecuente con la nueva política fiscal adoptada.
2. La Ley n.º 113/12, aun con importantes deficiencias técnicas, supera en gran medida a su predecesora, pues se evidencia cierta vocación hacia una posible reserva de ley relativa, ya que prevé los elementos esenciales de cada tributo.
3. La regulación de ciertas instituciones en la nueva Ley evidencia cierta confusión teórica, sobre todo en lo referido a las especies tributaria.
4. La nueva Ley tributaria modifica el papel que, hasta el momento, asumía la ley presupuestaria, al convertirla en la segunda fuente formal más importante del Derecho Tributario cubano.

⁴³ Vid. Artículo 5 de la Ley n.º 74 de fecha 20 de diciembre de 1994, Ley del Presupuesto del Estado para el año 1995, en Gaceta Oficial n.º 020/94 Ordinaria, de fecha 28 de diciembre de 1994, p. 326.

⁴⁴ Vid. Artículos 10, 11 y 12 de la Ley n.º 111 de fecha 18 de diciembre de 2010, Ley del Presupuesto del Estado para el año 2011, en Gaceta Oficial n.º 041/10 Extraordinaria, de fecha 31 de diciembre de 2010, p. 211.

⁴⁵ En los dos contextos históricos los cambios económicos han sido determinados por una crisis económica más o menos profunda y por un importante déficit del presupuesto del Estado.

BIBLIOGRAFÍA

- ARMENGOL, C.M.: *Historia Constitucional y Poder Político en Cuba*, Ácana, Camagüey, 2009.
- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, Barcelona, 2008.
- COLECTIVOS DE AUTORES: *Administración financiera del Estado cubano*, Centro de estudios Contables, Financieros y de Seguros, La Habana, 2005.
- GIL VINSEIRO, A.: "Gastos Tributarios: Breve análisis de su impacto en el Sistema Tributario cubano", en <http://biblioteca.idict.villaclara.cu/UserFiles/File/CI%20Disciplina%20fiscal/6.pdf>.
- Información sobre el resultado del Debate de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, La Habana, 2011.
- JARACH, D.: *El hecho imponible*, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, tercera edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1982.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, Thomson Aranzandi, 13ª edición, Navarra, 2008.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzandi, Navarra, 2010.
- SIMÓN OTERO, L.: "El control de constitucionalidad de las leyes en Cuba: el reto de su judicialización", AA. VV.: *Escritos sobre Derecho Procesal Constitucional*, Homenaje cubano al profesor Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del Derecho, IIJ de la UNAM, IMDPC, Unijuris, UH, UNJC, La Habana, 2012.
- VALDÉS COSTA, R.: *Curso de Derecho Tributario*, Depalma, Themis, Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, 1996.
- VALDÉS LOBÁN, E.: *La imposición sobre el consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*, Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante, 2002.
- VILLEGAS, H.: *Curso de finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2001.
- ZAVALA ORTIZ, J.L.: *Manual de Derecho Tributario*, ConoSur Ltda., Santiago de Chile, 1998.