



UNIVERSIDAD “JOSÉ MARTÍ” DE SANCTI SPÍRITUS  
FACULTAD DE HUMANIDADES

## **La Contribución Especial a la Seguridad Social en Cuba. Su tratamiento jurídico en el Sector Empresarial.**

TRABAJO DE DIPLOMA PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE  
LICENCIADA EN DERECHO

**Autora:** Cecilia González Yero

**Tutora:** MsC. Tania Peña Valdés

**Sancti Spíritus. 2018**

## ***DECLARACIÓN DE AUTORÍA***

La que suscribe a continuación, declara ser la autora del presente trabajo y

Reconoce a la Universidad de Sancti Spíritus los derechos patrimoniales de la misma, con carácter exclusivo y la autoriza a darle el uso que mejor considere para el desarrollo de la Ciencia Jurídica.

Para que así conste firmamos a los 18 días del mes junio del año 2018.

---

**Cecilia González Yero**  
**AUTORA**

---

**Msc. Tania Peña Valdés**  
**TUTORA**

# *NOTA DE ACEPTACIÓN*

\_\_\_\_\_  
**PRESIDENTE**

\_\_\_\_\_  
**SECRETARIO**

\_\_\_\_\_  
**VOCAL**

## DEDICATORIA

- *A mis amados padres Marisol y Juan Carlos, por brindarme su apoyo y amor incondicional, enseñarme a crecer ante las adversidades, por confiar siempre en mi y estar completamente convencidos que lograría mis objetivos. Infinitas gracias por guiarme para convertirme en profesional.*
  
- *A mi queridísima hermana Melissa, por formar parte de mi vida y llenarla de felicidad, por mostrarme con su forma diferente de ver la vida que los grandes sueños se hacen realidad.*
  
- *A mis abuelos Lazara, Alicia Y Pupi, que con su experiencia supieron entenderme y guiarme para cada día derribar los obstáculos que surgieran, por cuidarme, consentirme, incluso malcriarme cariñosamente y estar siempre pendientes de mi.*
  
- *A mi abuelita Mima, que a pesar de ya no estar conmigo en este momento tan especial la llevo de la mano cada mañana, por iluminar mi camino desde el lugar donde esté y ser mi ángel protector.*
  
- *A mi adorada prima Susana, por estar siempre pendiente de mí.*
  
- *A mis tíos Marili y Rey, que siempre me han apoyado y brindado su amor, por corregirme cuando erraba para lograr que fuera una mejor persona y no dejarme a la deriva en los momentos de indecisión.*
  
- *A Eduardo, simplemente por existir y estar en mi vida, por ser ese motor impulsor que permitió que mirara siempre adelante.*

## AGRADECIMIENTOS

- *A toda mi familia que de una u otra forma contribuyeron a que este sueño se hiciera realidad.*
- *Agradezco especialmente a mi tutora Tania Peña, por confiar en mí y alentarme, quien con todo su empeño, dedicación, entrega y compromiso me guió y asesoró hasta alcanzar mis objetivos. A ella gracias, porque sin su presencia nada de esto hubiese sido posible.*
- *A los profesores del Departamento de Derecho, por convertirme con esfuerzo y perseverancia en un profesional de bien e inculcarme el compromiso de superación tanto en el ámbito personal como profesional.*
- *A mis amigas Ilianis y Leyanet por su horas y días de paciencia y su apoyo incondicional.*
- *A todos los profesionales de la Oficina de Administración Tributaria; así como a los demás funcionarios por sus efectivas recomendaciones.*
- *A todas aquellas personas que contribuyeron con la realización de la presente investigación.*

*A todos muchas gracias*

## *FRASE*

**“Contribución es retribución del pueblo al gobierno por los cuidados que con el pueblo tiene el gobierno”**

*Discurso “Filiación Política”, La Nación,  
Buenos Aires, 6 de noviembre de 1884.*

# ÍNDICE

**RESUMEN /.....7**

**INTRODUCCIÓN /.....8**

**CAPITULO I. GENERALIDADES DELA CONTRIBUCION ESPECIAL A LA  
SEGURIDAD SOCIAL EN EL SECTOR EMPRESARIAL /.....14**

**1.1- Concepciones históricas del Sistema Tributario/.....14**

**1.1.1- Evolución del Tributo en Cuba /.....17**

**1.2- Fundamento teóricos del Tributo /.....21**

**1.2.1- Características de los Tributos /.....25**

**1.2.2- Principios Básicos de los Tributos /.....26**

**1.2.3- Elementos Personales /.....26**

**1.2.4- Elementos reales tributarios /.....27**

**1.2.5- Elementos Formales /.....27**

**1.3- Fundamento de la política tributaria /.....27**

**1.3.1- Carácter individual de la obligación tributaria /.....40**

**CAPÍTULO II. TRATAMIENTO JURÍDICO DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A  
LA SEGURIDAD SOCIAL EN LEGISLACIONES FORANEAS Y EN CUBA, SUS  
ELEMENTOS DETERMINANTES QUE LO VINCULAN CON EL CUMPLIMIENTO  
DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA /.....42**

**2.1-** Tratamiento jurídico a los hechos imponible generadores de ingresos a cuenta de la Contribución Especial a la Seguridad Social en legislaciones foráneas /.....42

**2.2-** Evolución histórica de los supuestos de hechos que originan el nacimiento de obligaciones tributarias por concepto de las Contribuciones /.....47

**2.2.1-** La Contribución Especial a la Seguridad Social en el Sector del Trabajo por Cuenta propia /.....50

**2.2.2-** La Contribución Especial a la Seguridad Social en el Sector Artístico /.....50

**2.2.3-** La Contribución Especial a la Seguridad Social en los usufructuarios de tierra /.....51

**2.2.4-** Evaluación de la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación del Lineamiento General número 140, del Modelo de Gestión Económica, a partir de los resultados obtenidos con la aplicación de las técnicas elaboradas/.....52

**2.2.5-** La Contribución Especial a la Seguridad Social en el sector empresarial /.....54

**CONCLUSIONES /.....74**

**RECOMENDACIONES /.....76**

**BIBLIOGRAFÍA /.....77**

**ANEXOS /.....81**

## *RESUMEN*

Las nuevas reformas en el Sector Empresarial, en concepto de tributar por la Contribución Especial a la Seguridad Social en dicho sector nos llevaron a realizar una búsqueda más profunda acerca de este tema. En esta investigación se realizó un breve recorrido histórico para poder comprender el alcance y la magnitud que ha tenido en nuestra sociedad el Régimen Especial de la Seguridad Social y su tratamiento legal a nivel nacional e internacional. También se abordaron aspectos que constituyen el cimiento de nuestra investigación y que nos proporcionan las bases teóricas necesarias para fundamentar la relevancia y trascendencia del tema. Además se llevó a cabo un estudio comparado de algunas legislaciones foráneas y se argumentaron los elementos vinculados a la tributación del Régimen Especial de la Seguridad Social en el Sector Empresarial.

Los ciudadanos cubanos necesitan comprender con mayor claridad que el tributo de la Contribución Especial a la Seguridad Social no es solo una cuestión de voluntad, sino una obligación tributaria ex lege que tiene como objetivo garantizar el desarrollo de la economía y a su vez el sostenimiento de la población.

## *INTRODUCCIÓN*

La política fiscal de un Estado o nación y dentro de ella el Sistema Tributario debe 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 del modelo económico que se erige en la sociedad.

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.

A través del cumplimiento de la obligación tributaria, los mismos contribuyentes garantizan un máximo de bienestar y seguridad sociales, en tanto los tributos pagados al Estado forman parte de los recursos financieros que este emplea en los programas de gastos sociales.

Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos 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.

El capital ingresado por concepto de aportes tributarios contribuye, además, al financiamiento de los gastos públicos. Asimismo, el presupuesto también financia gastos y transferencias de capital, o sea, inversiones de materiales en compras de activos fijos o capital de trabajo.

El Derecho Tributario por el propio principio de objetividad normativa debe estar en constante cambio, pues sólo así puede ofrecer la imprescindible nota de la seguridad jurídica frente al poder público.

En la actualidad con los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido, aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba y la adopción de la descentralización de las empresas, enmarcándose su extensión a

las entidades empresariales cubanas estatales, en la tendencia de separación de las funciones de propiedad y administración de los recursos financieros, propiciando establecer una obligación definida entre el aumento de la eficiencia y las posibilidades de gestión administrativa independiente, se han ido implementando los tributos que establece la norma jurídica tributaria y la diversidad de tipos impositivos a aplicar sobre la base imponible.

Con la implementación de tributar en el sector empresarial por concepto de la contribución especial a la seguridad social, se ratifica la función redistribuidora del ingreso del sistema tributario, lo que permite disminuir la participación del Presupuesto del Estado en el financiamiento de los gastos públicos, lo que requiere ser un asunto tratado pues a pesar que este tributo se encuentra regulado en nuestra Ley del Sistema Tributario, que su objetivo es garantizar el desarrollo de la economía y a su vez el sostenimiento de la población y que con esos ingresos se garantiza una eficiente recaudación de ingresos al presupuesto del Estado, se debe tener en cuenta que la empresa es la entidad con personalidad jurídica que en este proceso actúa como retentora y perceptora a la vez y no existiría una conciliación con tercero, lo que conlleva a que en auditoría se refleje si la empresa aportó correctamente y no se puede apreciar si se le descontó adecuadamente al trabajador pues no se concilia a partir de los estados de cuenta con el Banco, estos aportes una vez realizados se convierten en definitivos, así mismo se aprecia una doble imposición de tributación sobre la misma base imponible, la no existencia de una escala progresiva que permita un descuento favorable en los montos de la base imponible como se aplica al sector del trabajador no estatal, así como que no procede la devolución de ingresos en caso de aporte indebido o en exceso de lo debido por ser un tributo con un destino específico y determinado.

Así mismo es necesario destacar que como toda norma de interpretación que se implementa en la sociedad, la misma no establece preceptos a la voluntad, sino tan solo ofrece un medio para reconocer o identificar bien un fenómeno determinado que aunque la recaudación por concepto de este tributo se revierte en

beneficio de la misma sociedad, se vincula al ingresos que percibe el trabajador como estimulación en el sector empresarial,

Es por esto que se hace necesaria una mirada actualizada del tema en la redacción de la norma que acompaña a la regulación tributaria y a su vez revisar los documentos normativos que complementan la norma sustantiva.

De este modo el **problema científico** es:

¿Qué elementos normativos vinculados al Régimen Especial de la Seguridad Social en el Sector Empresarial expresados en la Ley 113 del Sistema Tributario, determinan el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente?

Para dar tratamiento al problema científico nos planteamos las siguientes **preguntas científicas**:

¿Cuáles son los referentes jurídicos y normativos del Régimen Especial de la Seguridad Social?

¿Cómo es el tratamiento jurídico del Régimen Especial de la Seguridad Social en Cuba y que se aprecia en algunas legislaciones foráneas?

¿Cuáles son los elementos vinculados a la tributación del Régimen Especial de la Seguridad Social en el Sector Empresarial?

¿Qué problemas existen en la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación del Lineamiento General número 140, del Modelo de Gestión Económica?

En correspondencia el **objetivo general** de la investigación es:

Identificar los elementos vinculados al Régimen Especial de la Seguridad Social en el Sector Empresarial que determinan el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Para darle respuesta se plantean los siguientes **objetivos específicos**:

1. Analizar histórica y doctrinalmente el Régimen Especial de la Seguridad Social y su tratamiento legal.
2. Comparar a través del estudio de algunas legislaciones foráneas.
3. Determinar los elementos vinculados a la tributación del Régimen Especial de la Seguridad Social en el Sector Empresarial.
4. Evaluar la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación del Lineamiento General número 140, del Modelo de Gestión Económica.

Para desarrollar nuestra investigación nos apoyaremos en los **métodos científicos** siguientes:

- Análisis y síntesis: Posibilitó analizar las normas del Ordenamiento Jurídico cubano en materia tributaria, evaluar si resulta eficiente la regulación del cumplimiento de las contribuciones tributarias a partir de los elementos determinantes configurados en la norma.
- Histórico Jurídico: Este método nos permitió valorar la génesis, evolución y modificaciones del tributo y los elementos que determinan la configuración, y la tipificación de la Contribución Especial a la Seguridad Social en el Sector Empresarial; instituciones estudiadas en la investigación.
- Jurídico- doctrinal: Permitted determinar qué investigaciones se han realizado, quienes las han efectuado, y qué perspectivas o enfoques se han sostenido; además de que este método ofrece herramientas teóricas para la explicación de los argumentos que se ofrecen a lo largo de la investigación y nos propiciará valorar con argumentos las críticas que se realicen ante la posición adoptada.
- Jurídico-comparado: El mismo permitió realizar un análisis sobre el tratamiento legal que se le ofrece sobre las Contribuciones Tributarias en legislaciones foráneas. Las disposiciones normativas analizadas fueron las normas que en materia tributaria y fiscal rigen en cada uno de estos Estados.
- Estudio de documentos: Permite revisar las más disímiles fuentes bibliográficas, lo que supone un análisis profundo de aquellos materiales que

propician los basamentos teóricos, doctrinales, académicos y jurisdiccionales. Su utilización permite fundamentalmente definir y caracterizar.

Las **técnicas** de investigación utilizadas fueron:

Técnica de investigación documental:

- Investigación Bibliográfica: Para buscar información teórica y doctrinal relacionada con el tema de investigación así como de legislación sobre el tema.
- Investigación Hemerográfica: Para obtener información en revistas especializadas y periódicos digitales o impresos, vinculados con el objeto de la investigación.
- Encuesta:: Permite valorar en los contribuyentes, el estado de opinión referente a la retenciones que se les practican a cuenta de los tributos a partir de recibir estimulaciones
- Entrevista: Permite evaluar la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spiritus de la implementación de los Lineamientos Generales número 60 y 140, del Modelo de Gestión Económica

El tema resulta novedoso pues se reflexiona sobre el tratamiento legal dado a los elementos que determinan el aporte o tributo a cuenta de la Contribución Especial a la Seguridad Social y que están configurados en la normativa tributaria. Asimismo, se propone nuevas concepciones sobre la regulación e implementación de la norma reguladora del beneficio social del país y a la par contribuir a la relación jurídica en materia tributaria.

El aporte de la investigación radica en la valoración que se realiza del tratamiento dado a los elementos que determinan y regulan en la ley tributaria el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente del sector empresarial a cuenta de la Contribución Especial a la Seguridad Social, que servirá como material de consulta. La identificación de dichos elementos posibilita la perfección del tratamiento normativo actual y la realización de una adecuada práctica jurídica.

Con respecto a la estructura formal, pudiera señalarse que el trabajo consta de dos capítulos. El primero titulado "Generalidades de la Contribución Especial a la

Seguridad Social en el Sector Empresarial a la luz de la política del Sistema Tributario Cubano”, capítulo, en el cual se aborda de manera general el análisis teórico y doctrinal de la institución del tributo y de las contribuciones sociales. En un segundo capítulo titulado “Tratamiento Jurídico de la Contribución Especial a la Seguridad Social, sus elementos determinantes que lo vinculan con el cumplimiento de la obligación tributaria”, se aborda el tratamiento jurídico dado a la Contribución Especial a la Seguridad Social y los elementos vinculados a este tributo que determina el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente regulados en la Ley 113 de 2012 del Sistema tributario Cubano y su normativa complementaria.

# DESARROLLO

## CAPITULO I. GENERALIDADES DELA CONTRIBUCION ESPECIAL A LA SEGURIDAD SOCIAL EN EL SECTOR EMPRESARIAL.

### 1.1- Concepciones históricas del Sistema Tributario.

La actividad financiera forma parte de la realidad objetiva, la misma está constituida y configurada por la actividad humana, por la actividad de los hombres, aunque no aisladamente considerados, sino vistos como miembros de una comunidad, en cuanto desarrollan una actividad no directamente, sino a través de otras entidades, el Estado y los demás entes públicos, creadas y dirigidas hacia el cumplimiento de determinadas finalidades propias de la comunidad como entidad distinta de sus miembros.

El tributo surge con el desarrollo de las fuerzas productivas, a partir del intercambio de productos, de la socialización y convivencias de las tribus y su forma colectiva de recaudación para subsistir.

En la sociedad esclavista caracterizada por la explotación del trabajo del hombre se tributaba a partir de un excedente de producción.

Durante la edad media europea, en el sistema feudal los siervos debían entregar parte de su propia cosecha como pago y estaban sujetos a obligaciones y pagos de impuestos que debían pagar al señor feudal a cambio de comida y protección ante los forajidos y demás señores feudales.

En el Sistema Impositivo Fiscal de los diferentes Estados se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial destacándose de forma general la coincidencia en relación a los aspectos básicos de la clasificación de las especies.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Tomado del sitio <http://deconceptos.com/ciencias-jurídicas/tributos-impuestos>. Consultado el 7/09/2017

En lo relacionado con la Contribución Especial a la Seguridad Social, su importancia en el montante global de los ingresos públicos es marginal, aunque llama la atención de los estudiosos por el hecho de que se sustituye el principio de la capacidad económica por el del beneficio. Esto es, no paga más el que más tiene, sino que paga más el que más se beneficia por la obra o servicio en cuestión.

Otra especialidad de la contribución especial es que los ingresos que se recaudan a través de la misma están adscritos a un gasto concreto, que es el que da lugar al cobro de la misma, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir en los Presupuestos Generales del Estado.

Para que la Administración pueda realizar la actividad financiera, el ordenamiento le otorga una serie de posibilidades de actuación y la coloca en los casos y formas por él previstos en distintas situaciones jurídicas de poder. La convierte en titular de derechos, englobando en la palabra «derecho», su sentido más amplio, las distintas situaciones de poder que el ordenamiento puede configurar.

La Administración se convierte así en titular de diferentes facultades jurídicas, potestades y derechos subjetivos, que son actuados por la Administración frente a otros sujetos de derecho, los administrados, a los que el ordenamiento coloca en las correspondientes situaciones jurídicas de deber.

Así los administrados tienen el deber genérico de no impedir el ejercicio de las facultades de la Administración. Así como de soportar el ejercicio de sus potestades y el deber concreto de hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados.

Como es lógico, las normas de Derecho Financiero deben seguir también este camino, común a toda norma jurídica, para lograr su plena efectividad, su aplicación a la vida social que intentan conformar.

Para aplicar, una norma de Derecho Financiero a un caso concreto es preciso antes entenderla, interpretarla y de acuerdo con ello, determinar si la norma es aplicable y cuál es el mandato que en ella se contiene.

Determinar si la norma es aplicable exige conocer los límites de la eficacia de las normas jurídicas. No basta que la norma contemple el caso concreto cuya regulación jurídica busquemos. Es necesario, además, que la norma esté vigente, es decir, que vincule jurídicamente el momento de la realización del hecho, así como el lugar en que el hecho se realiza y la persona que realiza el hecho.

El Derecho Tributario, es aquella rama del derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y recaudación de los tributos y analiza las relaciones jurídicas que de ello resultan.

En los ordenamientos en que, como sucede en el nuestro, los textos constitucionales consagran el principio de legalidad tributaria, la obligación tributaria debe configurarse, como una obligación «ex lege».<sup>2</sup> Es la Ley la que debe determinar los hechos cuya realización implique el nacimiento de la obligación tributaria. Es ella la que debe establecer los tributos y la que debe contener su disciplina fundamental. La obligación tributaria, ha de configurarse como una obligación legal. Es la voluntad de la Ley y no la de los obligados la fuente de la obligación tributaria. Cuando el hecho imponible previsto en la norma se realiza nace la obligación querida por la Ley.<sup>3</sup>

Naturalmente que el ordenamiento no reserva las situaciones jurídicas de poder para la Administración Pública. Los administrados pueden ser, y de hecho son, también titulares de facultades, potestades y derechos subjetivos. Tales situaciones de poder se actúan frente a otros administrados o frente a la propia Administración.

---

<sup>2</sup> COLECTIVOS DE AUTORES, Apuntes de Derecho Financiero Cubano, Editorial Félix Varela, La Habana, 2005, p. 102.

<sup>3</sup> Tomado del sitio <http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/tributos-impuestos>. Consultado el 7/09/2017

Resulta así que el ordenamiento crea, origina entre los diferentes sujetos de derecho y, por tanto, entre Administración y administrados diferentes vínculos y relaciones jurídicas con un distinto alcance y contenido. Entendiendo por relación jurídica un vínculo entre sujetos en donde al menos uno de ellos es titular de un derecho subjetivo, correspondiendo, a otro el carácter de obligado.

Las normas que crean y regulan los tributos configuran, dentro del ordenamiento jurídico tributario, los vínculos y relaciones creados y disciplinados normal y fundamentalmente por tales normas son en este sentido vínculos y relaciones jurídico - tributarios.

### **1.1.1 Evolución del Tributo en Cuba.**

Los vínculos y regulaciones establecidas por España, configuraban dentro del ordenamiento jurídico creados desde 1893 y que la mayoría mantuvieron su vigencia hasta muy avanzado el siglo XIX y casi hasta la actualidad. Las mismas respondían a los intereses de la metrópolis, no se regulaba el aporte a partir de hecho alguno y solo constituyó un freno al desarrollo económico cubano, beneficiando solamente a los comerciantes, al clero español y a la corona de ese país.

El sistema fiscal estuvo dirigido a favorecer el enriquecimiento de los funcionarios por medio del robo de los fondos públicos, estableciendo obligaciones de pago dirigiendo una gran parte de las cargas públicas hacia la población desposeída para el sostenimiento del aparato represivo, y cubrir el déficit.

En la etapa republicana el tributo estaba integrado por las mismas especies que se habían heredado de España y de la intervención norteamericana directa, dentro de los cuales los más importantes son los aportes generados de los ingresos obtenidos a partir de la riqueza o renta y de la contribución a partir de la venta o comercialización o prestación de servicios. La obligatoriedad de pago de los mismos, respondía a un principio constitucional que expresaba: "a contribuir para los gastos públicos en la forma y proporción que determinen las leyes."

Con el triunfo revolucionario se comienzan a desarrollar un conjunto de acciones dirigidas al logro de una distribución más justa de los ingresos y que contribuyeran al desarrollo socio-económico del país. A partir de este momento las transformaciones económicas van dirigidas a eliminar:

- La dependencia económica.
- El latifundio en manos del sector burgués.
- La nacionalización del gran capital extranjero sobre los enclaves fundamentales de la economía.

La situación económica en Cuba en los últimos años afectada por condicionantes externos (por un lado el bloqueo económico y financiero impuesto y sostenido por el gobierno de los Estados Unidos de América contra la Isla, y por otro lado, por la Crisis Económica Mundial, generalizada como crisis del sistema, obligan al Estado a tomar constantemente decisiones que le permitan mantener, a un altísimo costo para un país subdesarrollado, los servicios gratuitos de salud, educación, formación deportiva y cultural, así como la Seguridad y Asistencia Social, además de los gastos para garantizar la defensa del país, concebidos como derechos constitucionales inalienables de todos los ciudadanos en la sociedad socialista. Para cumplir estas funciones económicas, sociales y educativas, se precisa de movilizar los recursos financieros necesarios para respaldar su actividad, necesidad que en Cuba es mayor con relación a otros países con similares niveles económicos, por la misma esencia del sistema social socialista.

Cuando un Estado, como es el caso del cubano, pretende maximizar el bienestar de la población, valiéndose para ello de instrumentos fiscales como los tributos, necesita que dicha población manifieste un elevado grado de conciencia ética y cultura tributaria, que le permita comprender la importancia del pago de tributos (impuestos, tasas y contribuciones), y una adecuada disciplina en el cumplimiento de sus obligaciones en materia de pago de los mismos, que sólo pueden ser resultado de la educación y de la preparación de cada ciudadano en torno a por qué y para qué es necesario el pago de tributos y del cumplimiento estricto de las

normativas que regulan su implementación. El pago de los tributos de las personas naturales y jurídicas se establece por ley y reglamentaciones complementarias, y tiene por objetivo proveer de recursos financieros al Presupuesto del Estado.

### Objetivos

- Cumplir el plan de recaudación, mantener los niveles de disciplina tributaria e incrementar la capacidad de riesgo.
- Perfeccionar la estructura organizacional.
- Perfeccionar el trabajo con la Gestión de los Recursos Humanos.
- Garantizar la implementación del acuerdo del Consejo de Estado sobre el perfeccionamiento del Sistema de Trabajo con los Cuadros y sus Reservas.
- Perfeccionar el Registro de Contribuyentes.
- Perfeccionar el Análisis del Control de la Recaudación.
- Fortalecer el Modelo de Control de Obligaciones Tributarias.
- Perfeccionar los Mecanismos de Control a los Contribuyentes.
- Perfeccionar el funcionamiento del Sistema de Control Interno.

En la década del 60 se establecen las Leyes 998 de 1962 y 1213 de 1967 con obligaciones fiscales para el sector privado. La primera de las mencionadas anteriormente tenía el objetivo de suprimir todo estímulo a la inversión privada. La segunda, simplifica el sistema tributario para eliminar los gravámenes a las empresas estatales, a la población y a una gran parte del sector privado en consonancia con la idea de eliminar la pequeña propiedad mercantil y el predominio del sector privado.

De 1967 hasta la década del 80 se produjo una disminución del papel y de los instrumentos fiscales a expresiones mínimas. En esta dirección influyeron dos puntos importantes:

- La desaparición de las relaciones monetarias mercantiles.

- El predominio casi absoluto de la propiedad estatal unido al mecanismo de transferencia de la masa de las empresas en forma de aportes al presupuesto, hacían inoperantes aparentemente el uso de la política fiscal.

Esto explica que en toda la década del 80 en materia fiscal sean aprobadas solamente determinadas disposiciones legales de carácter específico que regulan el tratamiento impositivo de algunos sectores que así lo reclaman. Entre ellas se pueden mencionar:

1. Establecimiento de elevados impuestos a las utilidades transferidas al exterior.
2. Rebaja de impuestos sobre intereses de préstamos recibidos del exterior.

En mayo de 1994, el Parlamento Cubano, en sesión extraordinaria, consideró la implantación gradual de un nuevo Sistema Tributario integral, que tuviera en cuenta los elementos indispensables de justicia social a los efectos de proteger a las capas de más bajos ingresos, estimular el trabajo y la producción, y contribuir a la disminución del exceso de liquidez monetaria.

El 4 de agosto de 1994 el Parlamento de la República de Cuba aprobó la Ley No. 73, del Sistema Tributario, mediante la cual comienza a aplicarse un nuevo Sistema Fiscal, con arreglo a la práctica internacional, cuya esencia está, en ser un marco general de actuación, un proceso gradual y flexible en su aplicación, según las circunstancias.

Esta ley en su cuerpo legal estableció la mayoría de las obligaciones sustantivas. Incorpora elementos de flexibilidad que se refleja en las facultades transitorias conferidas al Ministro de Finanzas y Precios. Define sujetos, hechos impositivos y tipos impositivos, teniendo en cuenta elementos indispensables de equidad y justicia social.

Los aspectos más técnicos y detallados referidos a la ley son normados posteriormente en Reglamentos y Resoluciones, de esta forma, el nuevo Sistema

Tributario requería de los procedimientos para su aplicación y por ello se promulga el Decreto Ley 169, del 10 de enero de 1997, “De las Normas Generales y Procedimientos Tributarios”.

Tras casi dos décadas transcurridas, y ante la necesidad de cambios en la política económica y social del país, debido a que la Ley Tributaria imperante desde los años noventa no rindió los frutos esperados en la economía nacional, se deroga la Ley 73 de 1994, en el mes de diciembre de 2012, entrando en vigor en el mes de enero de 2013 la Ley 113 del Sistema Tributario, con un aumento en su relación de impuestos y en lo referido a la contribución, bajo los principios de equilibrio, equidad, legalidad y generalidad y su Decreto 308 que establece las normas y procedimientos tributarios de fecha 31 de octubre de 2012.

Los beneficios introducidos por estas normas, la lógica y coherencia en su redacción y las garantías que refrendan, basados en los principios de justicia tributaria y capacidad económica promueven una mayor flexibilidad en los procedimientos administrativos financieros y tributarios.

## **1.2- Fundamento teóricos del Tributo.**

La política fiscal de un Estado o nación y dentro de ella el Sistema Tributario debe 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 del modelo económico que se erige en la sociedad.

Se entiende por Sistema Tributario el conjunto de relaciones básicas y de instituciones, de carácter jurídico y económico, vinculadas al programa del Estado.<sup>4</sup>

El mismo es el Ejercicio del Estado en aras de obtener contribuciones para garantizar su sostenimiento y actividades de carácter público, cuya magnitud y

---

<sup>4</sup> COLECTIVOS DE AUTORES, Apuntes de Derecho Financiero Cubano, Editorial Félix Varela, La Habana, 2005, p. 103

procedencia depende de las condiciones concretas del país en sus diversas etapas históricas.

Surge como una necesidad de crear una conciencia tributaria en la población cubana, que permita comprender el pago de tributos al Estado como parte de un deber social para cubrir los gastos en que éste incurre con el fin de satisfacer los requerimientos de la sociedad.

El Presupuesto del Estado se aprueba como ley anualmente por la Asamblea Nacional del Poder Popular, rige desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año, y dispone los recursos financieros y gastos previstos por el Estado para el año presupuestario, destinados al desarrollo económico-social y al sostenimiento del bienestar material. Está conformado por un sistema de presupuestos, que incluyen: Presupuesto Central, Presupuesto para la Seguridad Social, y los Presupuestos Provinciales y Municipales.

Los recursos financieros destinados a la actividad presupuestada se traducen en gastos de salarios de los trabajadores, en la adquisición de bienes y servicios (alimentos, mantenimiento y reparaciones corrientes de medios e instalaciones, medicamentos y otros materiales afines, implementos deportivos, materiales y accesorios de la construcción, piezas de repuestos, etc.). También se destinan recursos para financiar las inversiones del sector presupuestado y las realizadas por el sector empresarial, que sean de interés estratégico para el país; destinándose igualmente, en montos no despreciables, recursos financieros para respaldar niveles productivos que deben lograr sectores empresariales en el país. El Presupuesto de la Seguridad Social nutrido por el aporte por concepto de contribución a la Seguridad Social que realizan las personas naturales y jurídicas, se traduce en beneficios que recibe la población por concepto de pensiones y jubilaciones, estipendios a estudiantes y prestaciones a los asistenciados (personas que no reciben el beneficio de la Seguridad Social de manera directa por concepto de jubilación o que el que reciben es insuficiente).

Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos 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.

El capital ingresado por concepto de aportes tributarios contribuye, además, al financiamiento de los gastos públicos. Asimismo, el presupuesto también financia gastos y transferencias de capital, o sea, inversiones de materiales en compras de activos fijos o capital de trabajo.

El Derecho Tributario por el propio principio de objetividad normativa debe estar en constante cambio, pues sólo así puede ofrecer la imprescindible nota de la seguridad jurídica frente al poder público.

Varios son los autores que han dado su concepción de tributo, Fernando Pérez Royo,<sup>5</sup> define el tributo como “la prestación pecuniaria de carácter coactiva impuesta por el Estado u otro ente público con el objetivo de financiar gastos públicos”. Este concepto deja fuera un elemento fundamental que no puede faltar en la concepción del tributo, y es su naturaleza legislativa. Los hechos impositivos y los tributos que deben aportarse han de imponerse por mandato legal.

Para Sainz de Bujanda el tributo no es otra cosa que “el recursos o mecanismo jurídico de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios”, siendo la especie más importante de los ingresos públicos. Cuantitativamente constituyen la mayor fuente de ingresos en los Estados Modernos. Son científicamente la categoría más elaborada y legislativamente la más profusamente regulada.<sup>6</sup>

Para Ferreiro Lapatza, el tributo es “una obligación de dar una suma de dinero establecida por la ley, conforme al principio de capacidad”. Los tributos son

---

<sup>5</sup> LAPATZA, J ; HERNÁNDEZ, C; QUERALT, M y ROYO,P. Curso de Derecho Tributario, Madrid, España: Marcial Pons,1988.

<sup>6</sup> SAINZ, F, Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, España Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid 1990.p. 212

prestaciones pecuniarias que el Estado exige en el ejercicio del poder soberano, a quienes a él están sometidos. Son prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito que vienen establecidos por la ley. Los tributos se hacen efectivos mediante el desarrollo de la actividad financiera del Estado.<sup>7</sup>

Se considera que el concepto dado por Ferreiro Lapatza, es el más completo porque no olvida que, es una relación jurídica constituida mediante una obligación de dar que nace por la realización de un hecho imponible y en la que el acreedor puede exigir al deudor una determinada prestación.

Las características de las obligaciones tributarias las encontramos en la definición del Tributo.

Establece al respecto el artículo 5, inciso x), de la Ley 113 de 23 de julio de 2012, "Ley del Sistema Tributario Cubano"

Artículo 5. ....

x) Tributo: las prestaciones pecuniarias que el estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener los recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos y el cumplimiento de otros fines de interés general.

El tributo se divide en especies: impuestos, tasas y contribuciones.

Impuesto: el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica con el fin de satisfacer necesidades sociales.

Tasa: el tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación de servicio o actividad por parte del Estado.

Contribución: el tributo para un destino específico, determinado, que beneficia directa o indirectamente al obligado a su pago.

Las entidades deben aportar por los empleados o los beneficiarios del régimen de la seguridad social.

---

<sup>7</sup> FERREIRO, L. Curso de derecho Financiero Español. Madrid, España, Marcial Pons, 2000, p.182

Los trabajadores por cuenta propia, artista, comunicador, diseñador, de no estar afiliado a un régimen de seguridad social, de no tener edad de jubilación, así como ser trabajador de una entidad que obtuvo aumento de su salario y labora en el sector empresarial y recibe estimulación por encima de su salario, lo obliga al pago por la Contribución Especial a la Seguridad Social

El hecho de que las entidades estatales perciban ingresos por la realización de su actividad económica lo obliga a que debe aportar por la Contribución Territorial para el Desarrollo Local.

La contribución especial a la seguridad social es la protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que, de no ser así, ocasionarían la desaparición o una fuerte reducción de los ingresos por causa de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo, o enfermedad laboral, desempleo, invalidez, vejez y muerte;

### **1.2.1- Características de los Tributos.**

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.

El tributo se configura jurídicamente como una obligación, una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación.<sup>8</sup>

Esta particular relación, la obligación de pagar como tributo en los casos y formas fijados por la Ley una cantidad de dinero, se configura así, naturalmente, como el núcleo, como el centro del ordenamiento jurídico - tributario, que debe ocuparse

---

<sup>8</sup>Ferreiro Lapatza J., Curso de Derecho Financiero Español, Ed. Marcial Pons, España 2003, p. 187.

fundamentalmente de determinar en qué casos nace tal obligación, quién debe soportarla, cuál es su contenido y cuándo ha de considerarse extinguida.<sup>9</sup>

Puede decirse así que la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo es la relación obligatoria fundamental en el campo del Derecho Tributario. Y puede justificarse así que esta particular obligación, a pesar de no ser la única establecida y regulada por las normas tributarias, haya acaparado para sí el nombre de obligación tributaria.

La obligación tributaria es, la obligación de pagar al Estado o a otro ente público una cantidad de dinero a título de tributo, establecida por Ley; es, por tanto, una obligación «ex lege», es una obligación de Derecho Público; es, por último, una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero.

Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter se regirán por: la Ley, otras leyes que establezcan tributos específicos y sus disposiciones complementarias y demás regulaciones tributarias que dicte el Ministerio de Finanzas y Precios, al amparo de las facultades otorgadas en ellas.

### **1.2.2- Principios Básicos de los Tributos.**

Los tributos han de establecerse basados en los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos.

La generalidad implica a todas las personas naturales o jurídicas que en determinado momento de la vida por la realización de un hecho imponible queda obligado al cumplimiento del pago de un tributo, y la equidad está sujeta a la capacidad económica que genere ingresos el contribuyente así será la cuantía a aportar al presupuesto del Estado.

### **1.2.3- Elementos Personales.**

---

<sup>9</sup>Colectivo de autores. Contabilidad, Auditoría y Fiscalidad. Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana. La Habana, 1995.

Intervienen como elementos personales en la relación jurídica tributaria:

A) El contribuyente que es la persona natural o jurídica, al que la Ley impone la obligación de tributar.

B) La Administración Tributaria, que es la persona jurídica pública encargada de la recaudación, control, fiscalización y cobranza de los tributos.

#### **1.2.4- Elementos reales tributarios.**

Los elementos reales de la relación jurídica tributaria los constituyen el hecho imponible, la base imponible y el tipo impositivo, así como también lo constituye el precio o prestación pecuniaria, así como los bienes y derechos de propiedad de los contribuyentes.

#### **1.2.5- Elementos Formales.**

El carácter formal de la relación jurídica tributaria, resulta de la configuración del hecho imponible y el haber aportado correctamente y en el término establecido, y para realizar cualquier trámite ante la ONAT se requiere de su solicitud, y documentos de pruebas debidamente certificados, lo que no obliga a la administración tributaria a acceder a la solicitud del contribuyente y se formula según el modelo establecido para este, además debe ser debidamente firmada por el representante de la entidad.<sup>10</sup>

### **1.3- Fundamento de la política tributaria**

Las complejidades e importancia de la actividad tributaria han obligado al legislador a conferirle carácter formal, pues requiere, para ser eficaz, la forma escrita, ajustada a lo previsto, no debe ser contra legem.

La política tributaria debe contribuir al incremento sostenido de la eficiencia económica de los ingresos al presupuesto del Estado con el propósito de

---

<sup>10</sup> Manual de Normas y Procedimientos PTJUR 4.

respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero, tomando en cuenta las particularidades del modelo económico que se erige en la sociedad.

En la Constitución cubana se le reconoce un papel preponderante en el ordenamiento jurídico –constatable desde su preámbulo, en el que se le declara como «ley de leyes de la república»–, en la constante delimitación que realiza sobre el resto de las leyes y por el procedimiento especial para su aprobación y reforma.

Nuestra constitución se caracteriza por su escasez en la materia tributaria y no presenta una sistematización adecuada en cuanto a la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, y de la presencia en su texto de los principios esenciales de contenido jurídico-tributario, en ella no se establecen expresamente los principios básicos de justicia tributaria reconocidos por la doctrina y regulados en los sistemas iscales modernos.

En la Constitución cubana, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos constitucionales, e incluso en el constitucionalismo histórico cubano, no aparece expresamente reconocida la obligación de tributar.

No obstante, en virtud de una interpretación, pues interpretar no es sino determinar el sentido de la norma, es decir, averiguar el mandato contenido en ella, puede entenderse que ha de estar presente tal obligación, y legitimarse así un sector tan importante de la actividad del Estado como es la tributación; de considerarse que el deber de contribuir ha de derivar directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política económica y social.

El sistema tributario en su conjunto, y cada tributo en particular, forman parte de los instrumentos de política económica y social de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados y cuya realización exige una actitud solidaria de los ciudadanos; a lo cual se añade que la función recaudatoria del sistema tributario está expresamente enunciada en el artículo 4 de la Ley N.º 113 del Sistema Tributario, de fecha 23 de julio de 2012,

según el cual «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».

Así responde consecuentemente, a criterios económicos y sociales, el cumplimiento de los fines o la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza y garantiza.

Adicionalmente, y de igual manera, en virtud de una interpretación de la letra de la Constitución, pudiera considerarse regulado el deber de contribuir en los artículos 34 y 64. En tal sentido, el primero de ellos declara que «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 cuantía que la ley establece»; atendiendo a lo cual –aunque de forma indirecta–, para el ciudadano cubano queda instituida con carácter constitucional la obligación de tributar, mientras que, por su parte, el artículo 64 dispone que «Es deber de cada uno [...] cumplir los deberes cívicos y sociales», y la obligación tributaria es uno de tales deberes.

Por tanto, pudiera concluirse que, aunque de manera imperfecta y asistemática, en el texto constitucional cubano se hace alusión a que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos y a que se asienten los principios del justo reparto de las cargas públicas según la capacidad de cada cual, que constituyen la base del moderno Derecho Tributario.

En otro orden, resulta necesario destacar que en la normativa cubana no solo es en la Constitución donde se establecen importantes normas sobre el contexto tributario, pues existen leyes que, si bien ostentan un rango inferior al constitucional, tienen también una extraordinaria importancia en el orden material y prevén una serie de principios materiales de justicia tributaria a través de los cuales se concreta el deber de contribuir.

Es el caso de la mencionada Ley Tributaria, admitida la gran importancia que reviste la formulación y el reconocimiento legal de los principios tributarios, se señala equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos»; lo cual constituye una

declaración de principios que ofrece un mandato de respeto y de perfeccionamiento.

En una sociedad en la que el principio de igualdad ante la Ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario se lucha contra la subsistencia de privilegios –que ya no encuentran cabida en la sociedad cubana–, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario de forma tal que no existan privilegios amparados por ley y que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar esta; constituye así el principio de generalidad un requerimiento al legislador para que cumpla con la exigencia de tipificar como supuesto imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea demostrativo de capacidad económica.

La generalidad tributaria no es más que una consecuencia del principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley, que consagra el artículo 41 de la Constitución al establecer: «Todos los ciudadanos gozan de iguales derechos y están sujetos a iguales deberes»; que en materia tributaria supone la necesidad de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas mediante el que «Los tributos han de establecerse basados en los principios de generalidad y pago de impuestos. Como único límite permisible y necesario a este principio, estaría el derivado de su compatibilidad con el de capacidad económica.

La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, por cuanto un sistema tributario solo podrá ser justo e igualmente así el reparto de la carga tributaria– si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago; esto exige que todas las personas, naturales o jurídicas, sean sometidas a imposición, en tanto ostenten capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria.

Toda vez que los textos constitucionales pretenden recoger los derechos básicos de los ciudadanos, estructurar los poderes que se ejercen en el Estado y distribuir las consiguientes funciones y competencias, es lógico que una materia de tan vital importancia como la fiscal haya tenido acceso a las constituciones: «Los principios

constitucionales son elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan institutos financieros tributo, ingresos crediticios, patrimoniales y monopolístico», Presupuesto<sup>11</sup>—».

Si todos los ciudadanos, de acuerdo con el principio de generalidad, han de contribuir a financiar los gastos comunes, es evidente que el reparto de dicha carga ha de realizarse según un criterio de justicia; idea esta cuya formulación el ámbito tributario es el principio de igualdad, predicado constitucionalmente como valor supremo del ordenamiento jurídico.<sup>12</sup>

La igualdad constituye, sin ánimo reiterativo, un elemento básico del ordenamiento jurídico y constitucional cubano y se configura como uno de sus valores superiores, al demandar el régimen jurídico de ordenación de los tributos una homogeneidad en su aplicación.

En consecuencia, el principio de igualdad en el Derecho positivo cubano exige, a partir de considerar iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de racionalidad, que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas; de manera tal que no se prohíba la desigualdad de trato, sino solo aquella que introduzca una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales y que sean injustificadas al no fundarse en criterios objetivos y suficientemente razonables.

Sin embargo, la igualdad no puede ser entendida de modo aritmético, sino que exige un tratamiento diferenciado de las personas que se encuentren en situaciones desiguales: un trato diferente no es discriminatorio si hay desigualdad en los hechos.

A este efecto, el criterio tradicionalmente establecido para lograr tal tratamiento es el de capacidad económica, con arreglo al cual todos deberán contribuir al

---

<sup>11</sup>QUERALT Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López: Curso de Derecho Tributario y Financiero, Editorial Tecnos, Madrid, 2006, p. 108.

<sup>12</sup>LAPATZA, J ; HERNÁNDEZ, C; QUERALT, M y ROYO, P. Curso de Derecho Tributario, Madrid, España: Marcial Pons, 1988

sostenimiento de las cargas públicas en tanto determina el fundamento y la medida o proporción de cada uno a esa contribución y exige la conexión del tributo con situaciones o hechos que denotan fuerza económica en el sujeto pasivo.<sup>13</sup>

Asimismo, en tanto solo es censurable aquella desigualdad carente de fundamentación objetiva y razonable, cabe añadir que es indispensable que las consecuencias jurídicas resultantes de tal distinción sean adecuadas y proporcionales a dicho in, de manera tal que la relación entre la medida adoptada, su resultado y el fin pretendido sea proporcional y evite consecuencias especialmente gravosas o desmedidas.<sup>14</sup>

En este sentido, la fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes en el ordenamiento tributario cubano, exige que las cargas fiscales imputables se estructuren de manera tal que relejen la proporción de las capacidades individuales de pago, de forma que la imposición resulte igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente.

Se entiende por Sistema Tributario el conjunto de relaciones básicas y de instituciones, de carácter jurídico y económico, vinculadas al programa del Estado.

Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos 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.

El capital ingresado por concepto de aportes tributarios contribuye, además, al financiamiento de los gastos públicos. Asimismo, el presupuesto también financia gastos y transferencias de capital, o sea, inversiones de materiales en compras de activos fijos o capital de trabajo.

.Los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado exige en el ejercicio del poder soberano a quienes a él están sometidos. Prestaciones que no constituyen

---

<sup>13</sup> LAPATZA, J ; HERNÁNDEZ, C; QUERALT, M y ROYO,P. Curso de Derecho Tributario, Madrid, España: Marcial Pons,1988

<sup>14</sup> LAPATZA, J ; HERNÁNDEZ, C; QUERALT, M y ROYO,P. Curso de Derecho Tributario, Madrid, España: Marcial Pons,1988

la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidos por la Ley y se hacen efectivos mediante el desarrollo de la actividad financiera del Estado. Las características que se deducen de este concepto son las siguientes:

- Se construye la definición a partir de la teoría obligacional porque se parte de la prestación que es el objeto de la obligación tributaria.
- Se distinguen por una nota negativa, no son una sanción, esto la diferencia de la multa.
- El cumplimiento del principio de legalidad (deben ser establecidos por Ley) ya sea Ley en sentido amplio o estricto. Aunque el establecimiento de los tributos debe estar sometido al principio de legalidad en sentido estricto.

En el ordenamiento tributario cubano, y con relación al principio de legalidad en materia tributaria, cabe destacar, en primer lugar, que este principio, en general constitucionalizado, no aparece expresamente reconocido en la Constitución cubana.

El principio de legalidad, en cuanto atribución al poder legislativo de la facultad de establecer tributos, tiene sus manifestaciones en la reserva de ley y en la preferencia de ley; a cuyos tenores, mientras la primera exige que determinadas materias tributarias sean reguladas por ley, la segunda complementa y fortalece el principio de legalidad de forma tal que lo regulado por una ley solo por otra ley pueda ser modificado.

Se marca así una clara limitación a la potestad reglamentaria en lo tributario y de garantía al respeto del principio de autoimposición, de manera que los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos por los que sus legítimos representantes han otorgado su conformidad, en correspondencia con el papel de la ley como instrumento de configuración de un sistema tributario justo.

No obstante, a partir del reconocimiento al tributo de la cualidad de medio de intervención económica y de realización de objetivos sociales, y dadas las atribuciones conferidas por la Constitución a la Asamblea Nacional del Poder Popular para «discutir y aprobar los planes de desarrollo económico y social»,

«discutir y aprobar el Presupuesto del Estado» y «aprobar los principios del sistema de planificación y de dirección de la economía nacional» –vinculados todos a la actividad financiera del Estado, en tanto los tributos, por extensión, son considerados por excelencia en la teoría de la Hacienda Pública como ingresos al Presupuesto del Estado–, el principio de legalidad pudiera encontrar su reconocimiento al amparo de esta valoración jurídico-constitucional, e incorporarse así la idea de la auto información.

La Ley del Sistema Tributario destaca el principio de la instrumentalización económica de los tributos al establecer que estos «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».

Se consagra así la función extrafiscal del sistema tributario dado que el tributo es uno de los medios utilizados por la política económica, y uno de los más apropiados para conseguir la redistribución de la renta, de manera que forma parte, en su conjunto o individualmente, de los instrumentos fiscales de que dispone un Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente reconocidos.

En esta definición no se habla del fin recaudatorio porque el tributo también tiene otros fines parafiscales aunque el recaudatorio sigue siendo siempre el más importante.

Conceptualmente, la Relación Jurídica comprende, en sentido amplio toda relación social y, en sentido estricto, aquella donde el sujeto activo es titular de derechos, bienes y obligaciones; concepto éste en el que se destaca la obligación como la situación jurídica en la que el sujeto debe realizar una prestación a favor de otro. Díez-Picazo y Gullón le definen como “una situación en la que se encuentran dos o más personas, que aparece regulada como una unidad por el ordenamiento jurídico, organizándole con arreglo a determinados principios”<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> L. Díez-Picazo y A. Gullón: Sistema de Derecho Civil, “Introducción. Derecho de la Persona. Autonomía privada. Persona jurídica”, 7ma ed., vol. I, p. 231, Ed. Tecnos, reimpresión, 1990.

Establece al respecto el artículo 5, inciso q), de la Ley 113 de 23 de julio de 2012, “Ley del Sistema Tributario Cubano”

Artículo 5. ....

q) Obligaciones Tributarias, las obligaciones derivadas del Tributo, incluye la principal, o sea, el pago y los deberes formales relacionados o no con ésta.

Al decir de Ferreiro Lapatza, la obligación tributaria es el tributo, entendido éste como obligación, por lo cual las características que definen y delimitan al tributo son las mismas que definen y delimitan a una obligación tributaria.<sup>16</sup>

Las características de las obligaciones tributarias las encontramos en la definición del Tributo.

Establece al respecto el artículo 5, inciso x), de la Ley 113 de 23 de julio de 2012, “Ley del Sistema Tributario Cubano”

Artículo 5. ....

x) Tributo: las prestaciones pecuniarias que el estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener los recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos y el cumplimiento de otros fines de interés general.

El tributo se divide en especies: impuestos, tasas y contribuciones.

Impuesto: el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación

Consiste en el proceso de concentración, distribución y utilización planificada de los recursos monetarios, con ayuda de los cuales el Estado asegura la realización de las tareas y funciones que la colectividad les encomienda. Tal actividad se caracteriza por el sujeto que la realiza (el Estado y demás entes públicos); por el objeto sobre el que recae (los ingresos y gastos públicos, o, si se quiere, los medios dinerarios en que éstos se materializan), y por su carácter instrumental.

---

<sup>16</sup> V.J.J. FerreriroLapatza: Curso de Derecho Financiero Español, vol.II, p. 28., “Derecho Tributario. (Parte general. Teoría general del tributo. Obligaciones). 22 ed. Modificada y puesta al día. Ed. Marcial Pons, 2000.

La actividad financiera no constituye, en efecto, un fin en sí misma. Es una actividad medial o instrumental. Sirve para que todas las demás actividades del Estado se puedan desarrollar.

La interpretación jurídica es imprescindible en cualquier forma de realización del Derecho, incluso en la más pura, como actividad frecuentemente inconsciente y previa al cumplimiento de las normas jurídicas por parte de los ciudadanos.

No obstante, alrededor de este tema adquieren notable relevancia los análisis de la interpretación vinculada a la labor desplegada por los jueces al aplicar el Derecho en los casos que ante ellos se presentan para ser solucionados.

Los principios de la imposición constituyen un conjunto de criterios o características que debe presentar el sistema tributario para cumplir con unas exigencias mínimas de racionalidad, eficiencia y justicia, al servicio de los objetivos generales de actuación del sector público.

Su naturaleza, contiene componentes de carácter normativo y positivo en tanto constituyen, por un lado, la expresión operativa de un sistema de valores éticos, sociales o económicos desde los cuales enjuician una realidad tributaria, y, por otro, la expresión de requisitos de carácter técnico para asegurar la contribución del sistema fiscal al cumplimiento de los objetivos generales de la Hacienda Pública.<sup>17</sup>

La Ley Tributaria es la que determina los hechos cuya realización implique el nacimiento de la obligación tributaria. La que establece los tributos y la que debe contener su disciplina fundamental.

La Ley debe contener además de la disciplina fundamental de la obligación, el momento de su nacimiento, los sujetos y el momento y la forma de su extinción lo

---

<sup>17</sup>Cfr. F. Javier Loscos Fernández: «Distribución formal y material de los costes públicos», en VV. AA.: Manual de Hacienda Pública, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela

de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1995, pp. 523 y 524

que impide que la administración tenga facultades de disposición sobre los créditos tributarios de que es acreedora.

Los principios generales del Derecho tributario determinan no sólo la indisponibilidad con carácter general de la obligación tributaria por parte de la administración, además deben procurar la práctica efectividad de estas obligaciones.

Los principios generales del Derecho tributario han de buscar su realización en los términos queridos por la Ley; ha de procurar su cobro con arreglo a tales previsiones y ello es así porque el crédito tributario se atribuye a la administración para que cumpla la función tributaria (entendida esta función como poder deber).

Las obligaciones tributarias son de derecho público porque es un vínculo jurídico que une a un ente público acreedor que actúa como tal ente público con un particular o con otro ente público deudor público. Esto no quiere decir en absoluto que la obligación tributaria sea algo completamente diferente de la obligación de derecho privado.

Por el contrario, la obligación tributaria es una especie de un género más amplio, el de la obligación, al que pertenece también la obligación de Derecho privado, y cuyas normas generales, el Derecho común de obligaciones, están normalmente contenidas en el Código Civil.

Es una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero. La exactitud de esta afirmación deriva del carácter pecuniario de la prestación debida. El derecho tributario moderno entiende y regula la obligación tributaria como una obligación de dar, y de dar precisamente una suma de dinero. Sólo de este modo puede adecuarse la obligación tributaria al fin para el que fue creada: el suministro de medios financieros al Estado para que éste, empleándolos indistintamente, pueda conseguir sus propias finalidades.

Solo así la obligación tributaria es el medio jurídico de realizar el efectivo reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos de acuerdo con su capacidad económica.

No tiene causa en el consentimiento a diferencia de las obligaciones contractuales o propias del Derecho Civil. Actualmente se sustituye para la obligación tributaria el criterio de la causa por el criterio del hecho imponible, o sea, la obligación tributaria nace a partir de la realización de un hecho imponible que está previsto en la ley y que el sujeto pasivo realiza.

No existe condición alguna a la que pueda someter el cumplimiento de la obligación tributaria. No puede subordinarse el cumplimiento de la obligación tributaria a una condición provista por los particulares.

El principio de inderogabilidad o indisponibilidad de la obligación tributaria o crédito fiscal. La autoridad fiscal no puede disponer del crédito fiscal de ninguna manera porque este tributo hay que ingresarlo por ley al presupuesto. Por esa razón no existe la figura de la condonación de las obligaciones civiles, existe en su lugar la extinción por ley.

Es la ley quien dispone la extinción de determinada obligación y por razones muy justificadas. No se admite tampoco la cesión de créditos, ni la asunción de deudas, el Estado jamás cederá su crédito a favor de nadie, ni permite que nadie asuma la obligación de su sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley lo regula y de la forma que lo regula por el propio interés del Estado.

La naturaleza del interés protegido es pública en tanto existe el predominio del interés del Estado respecto a la recaudación de ingresos para la satisfacción de los gastos públicos su objeto es el cumplimiento de la prestación pecuniaria a un ente público, consistente en la entrega de una suma de dinero; siendo el fundamento para el nacimiento de la obligación tributaria la realización del hecho imponible al que la norma relaciona su existencia.

Al proceder a la selección, de los hechos imponible el legislador debe seguir determinados criterios, apoyarse en determinadas razones que avalen o justifiquen esta selección y que serán su fundamento.

Debe tenerse en cuenta: que el hecho imponible debe revelar una cierta capacidad económica en el sujeto pasivo, más aún exactamente debe revelar capacidad contributiva.

El hecho imponible es la presencia de capacidad económica a partir de ese hecho que se realiza. Esto significa que para seleccionar un hecho como imponible, o sea, para sujetar un hecho a gravámen, ese hecho tiene que manifestar capacidad económica. La capacidad económica se mide de muchas maneras.

Se mide de forma directa, ya sea por la posesión de un patrimonio, por la obtención de una renta o se mide de forma indirecta, por el gasto, es decir, una persona que gasta, que consume, que compra cosas, tiene capacidad económica, porque si no tuviera dinero no podría comprarlo.

El legislador a la hora de determinar que un hecho es imponible, necesariamente tiene que prever que ese hecho revela capacidad económica, que la persona tiene con que pagar el tributo, sino no tiene sentido establecerlo.

Esta capacidad económica se diferencia de otra categoría menor o comprendida en ella, que es la capacidad contributiva. Una persona puede tener capacidad económica pero no capacidad contributiva..

La capacidad contributiva es una valoración que hace el legislador de la capacidad económica del sujeto, o sea, el legislador tiene que valorar, decidir qué cantidad o qué parte de la capacidad económica del sujeto es susceptible de ser gravada por un impuesto y esa parte tiene que diferenciarse muy bien porque no es más que una parte dentro de la capacidad económica.

Desde el punto de vista doctrinal el hecho imponible se puede definir como un hecho jurídico tipificado previamente en la Ley Fiscal, que debería configurarse

como indicio o síntoma y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria.

Por su parte, desde el punto de vista legal la Ley 113 del Sistema tributario en su artículo 5 lo define como el Hecho de naturaleza jurídica o económica, establecido por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Llamamos obligación tributaria, tanto a la obligación que nace de la realización del hecho imponible como expresión en sentido estricto u obligación tributaria principal, como aquella que tiene como objeto idéntica prestación se incluyen en la categoría de obligaciones subsidiarias.<sup>18</sup>

Otra corriente doctrinaria opina que el hecho imponible no tiene el carácter generador de la obligación tributaria, siendo la obligación tributaria quien determina el nacimiento de dicha contribución. Por lo tanto el hecho imponible genera una especie de pre-relación jurídica tributaria.<sup>19</sup>

Se trata de un hecho jurídico establecido por una norma de rango legal, cuyos efectos también habrán de estar contemplados y determinados por la ley. Además, el acreedor y el deudor de la obligación tributaria tienen nula capacidad de disposición o negociación sobre los efectos del hecho jurídico cuya realización genere, por ley, una obligación tributaria.

### **1.3.1- Carácter individual de la obligación tributaria**

Como en toda obligación jurídica, los efectos de realizar el hecho imponible tienen una esfera individual, afectando exclusivamente al sujeto activo, es decir, al Poder Tributario, y al sujeto pasivo, bien sea el contribuyente o el sustituto del contribuyente.

La necesidad de especificación por la ley de la persona gravada arroja la posibilidad de distinguir, en la estructura de todo hecho imponible, entre el

---

<sup>18</sup> Colectivo de autores: apuntes de Derecho Financiero Cubano. Ed. Felix Varela, La Habana, 2005

<sup>19</sup> V.F. Sainz de Bujanda: Lecciones de derecho Financiero, ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid 1990.

elemento objetivo y el elemento subjetivo. Mientras el primero consiste en el hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto al tributo, el segundo indica aquella persona que guarda con el anterior la especial relación que la Ley ha prefigurado para considerarlo su realizador.<sup>20</sup>

Atendiendo a cómo concurre el elemento subjetivo en la configuración del hecho imponible, se obtiene la distinción entre impuestos personales e impuestos reales, exigiendo los primeros la referencia del presupuesto objetivo a un sujeto determinado para poder formar el hecho imponible.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos, y por ende, es el primer destinatario de las normas jurídico tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros sujetos pasivo<sup>21</sup> de la relación tributaria, sea el único que propiamente pueda denominársele causante, ya que es, quien realiza directamente el hecho imponible. También es el único al que puede denominársele contribuyente, al sufragar los gastos públicos.

Situaciones que no se presentan en los casos del resto de los sujetos pasivos de esta relación, quienes, llegan a colocarse en tales situaciones debido a una serie de circunstancias que en nada se relacionan con la realización del hecho imponible.

El contribuyente, es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

De lo expuesto en el capítulo se concluye que en la etapa que precedió al triunfo revolucionario, el sistema fiscal estuvo dirigido a favorecer el enriquecimiento de los funcionarios por medio del robo de los fondos públicos, estableciendo obligaciones de pago dirigiendo una gran parte de las cargas públicas hacia la población desposeída para el sostenimiento del aparato represivo, y cubrir el déficit. La obligatoriedad de pago de los impuestos, respondía a un principio constitucional que expresaba: "a contribuir para los gastos públicos en la forma y proporción que determinen las leyes."

---

<sup>20</sup>VILLEGASVILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas...7ª Edición, *cit.*, p. 255, 256, 263.

<sup>21</sup>VILLEGASVILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas...7ª Edición, *cit.*, p. 255, 256, 263.

Los ingresos que se recaudan a través de la Contribución Especial están adscritos a un gasto concreto, que es el que da lugar al cobro de la misma, y pasan a formar parte de los ingresos a repartir en los Presupuestos Generales del Estado.

## **CAPÍTULO II. TRATAMIENTO JURÍDICO DE LA COPNTRIBUCION ESPECIAL A LA SEGURIDAD SOCIAL EN LEGISLACIONES FORANEAS Y EN CUBA, SUS ELEMENTOS DETERMINANTES QUE LO VINCULAN CON EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.**

### **2.1 Tratamiento jurídico a los hechos imponiblees generadores de ingresos a cuenta de la Contribución Especial a la Seguridad Social en legislaciones foráneas.**

La obligación de aportar o pagar por imperio de la Ley, a partir de la constitución de una relación jurídica tributaria es considerada como pagos de tributos por algunos Estados, Argentina, México, Brasil de forma general se adhieren a la doctrina de la consideración de su naturaleza tributaria.

Existen Estados que consideran el cumplimiento de las obligaciones tributarias como contribuciones que deben realizarse por los sujetos por imperio de la norma ejemplo de ellos mencionamos Bolivia, Ecuador, España o Italia que las contemplan como tales.

México emplea el término "derechos imponiblees", o sea derecho que la norma le ofrece a la administración pública para exigir el pago del tributo a tenor de su Código Fiscal federal que los define de forma similar a la naturaleza del hecho.

El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) es una institución gubernamental, autónoma y tripartita (Estado, Patrones y Trabajadores), dedicada a brindar servicios de salud y seguridad social a la población que cuente con afiliación al instituto, llamada entonces asegurado o derechohabiente.

Se considera a esta institución de seguridad social la más grande de América Latina. Fue fundada el 19 de enero de 1943 por decreto presidencial del entonces Presidente de la República el General Manuel Ávila Camacho.

La ley del Seguro Social vigente, publicada en el Diario Oficial de la Federación mediante decreto de fecha 21 de diciembre de 1995 es el marco legislativo bajo el que rige sus operaciones el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Actualmente, la Ley señala que la seguridad social tiene como finalidades:

- La asistencia médica.
- La protección de los medios de subsistencia.
- Los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo.
- El otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

El Código Tributario boliviano de 2003 distingue entre los tributos, que gravan la obtención de riquezas o ingresos a partir de autorizaciones para la realización de actividades económicas, aquellas contribuciones que permiten su aprovechamiento en el mejoramiento bienes de dominio público y; la tasa, que grava los supuestos en los que la Administración presta un servicio o realiza actividades sujetas a normas de Derecho Público.

En Chile tributar a cuenta de la Contribución Social se integra a todos los ciudadanos, para así entregar protección ante las eventualidades que surjan por causa de algún riesgo social, que generasen estados de necesidades en estos.

La Seguridad Social en Chile Se encuentra establecida por la constitución política de la república de Chile como un derecho, el cual se integra a todos los ciudadanos, para así entregar protección ante las eventualidades que surjan por causa de algún riesgo social, que generasen estados de necesidades en estos. Encontrándose esto en el capítulo tercero de su artículo 19, números 7, 9 y 18 de la constitución, en este último número dictándose que deben existir leyes que regulen la seguridad social, la acción del estado a garantizar el acceso de los habitantes a prestaciones básicas, a través de instituciones públicas y privadas, permitiendo que las leyes establezcan cotizaciones de obligatorias, como así también la súper vigilancia por parte del estado del derecho a la seguridad social.

Está regida para los efectos del trabajo por la ley 16.744, la cual establece un seguro social de tipo obligatorio, que es por parte de los empleadores proteger a los trabajadores de los accidentes que sufran estos a causa o ocasión del trabajo que ejerzan, como así también las enfermedades causadas de forma directa por la labor que este realice.

En Argentina este tributo, se discute su inclusión como contribución especial, pero debe reconocerse que las mismas encuadran en numerosas definiciones doctrinarias referidas a "tributos". La Corte Suprema de la Nación Argentina, en el fallo "Urquía-Peretti", distingue la naturaleza de estas contribuciones a la de los tributos, sin embargo, se trata de un fallo dividido y ampliamente criticado en la doctrina.

En Colombia la Contribución se aporta con el fin principal de garantizar una calidad de vida que este acorde con la dignidad humana, haciendo parte del Sistema de Protección Social junto con políticas, normas y procedimientos de protección laboral y asistencia social.

El sistema de Seguridad Social en Colombia en el país está reglamentado primordialmente por la Ley 100 de 1993 expedida por el Congreso de Colombia, la cual se divide en cuatro secciones que se refieren a los componentes principales del Sistema.

- El primer libro: trata sobre el Sistema general de Pensiones.
- El segundo libro: trata el Sistema General de Seguridad Social en Salud.
- El tercer libro: trata el Sistema General de Riesgos Profesionales.
- El cuarto libro: trata de los servicios sociales complementarios.

### Objetivos del sistema

- Garantizar las prestaciones económicas y de salud a quienes tienen una relación laboral o capacidad económica suficiente para afiliarse al sistema.
- Garantizar la prestación de los servicios sociales complementarios en los términos de la ley proporcionando al ciudadano mayores garantías

### Principios de prestación de servicios del Sistema de Seguridad Social Integral en Colombia

- Eficiencia
- Universalidad
- Solidaridad
- Integralidad.
- Unidad
- Participación

En Uruguay el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social es el órgano del gobierno responsable de conducir y llevar a cabo las políticas referidas a la actividad laboral en el país, así como también se encarga de supervisar las prestaciones sociales y de seguridad social.

Para España la Seguridad Social engloba una modalidad contributiva, de ámbito profesional y financiación en base a cotizaciones de los afiliados; y una modalidad no contributiva, de ámbito universal y financiación en base a aportaciones de los Presupuestos Generales del Estado.

En el Estado moderno el cumplimiento de las obligaciones tributarias tiene lugar en virtud de una relación jurídica que se establece entre el ente público que es el acreedor y el contribuyente o el particular que puede ser persona natural o persona jurídica, donde se aprecia un núcleo central: el cumplimiento de la prestación pecuniaria que el Estado exige por imperio de la Ley.

Esta relación jurídica tributaria en sentido amplio, es contentiva de cuantos vínculos jurídicos produce la norma tributaria entre el ente público y los contribuyentes y en sentido estricto es el nacimiento de una obligación tributaria, o sea, aquella que sólo comprende el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligado a su pago.

Se desprende de lo anterior planteado que la obligación tributaria es una obligación ex lege, de Derecho público y una obligación de dar. En este sentido: se trata de una obligación establecida y exigida por Ley, su fuente es la Ley y no la voluntad de los obligados, refleja el vínculo que nace entre el deudor, cualquiera que sea su condición y un acreedor, que es un ente público que actúa como tal.

La naturaleza del interés protegido es pública en tanto existe el predominio del interés del Estado respecto a la recaudación de ingresos para la satisfacción de los gastos públicos, su objeto es el cumplimiento de la prestación pecuniaria a un ente público, consistente en la entrega de una suma de dinero; siendo el fundamento para el nacimiento de la obligación tributaria la realización del hecho imponible al que la norma relaciona su existencia.

## **2.2. Evolución histórica de los supuestos de hechos que originan el nacimiento de obligaciones tributarias por concepto de las Contribuciones.**

En materia de antecedentes es necesario destacar la aparición de la imposición directa moderna a la persona natural por la realización de determinados hechos y

obtención de ingresos derivados de la renta, a través del Decreto número 1 de 31 de diciembre de 1941.<sup>22</sup>

Puede resultar interesante el aspecto sobre que los gravámenes coloniales fueron altos y que los historiadores lo tienen como una de las causas del descontento popular existente antes de 1868, año en que comienzan las luchas independentistas cubanas. En los años 1866 y 1867 el tema fiscal fue debatido para incluirse en la agenda de la Junta de Información como quejas y necesidades de Puerto Rico y Cuba, no se logró nada y el Real decreto de 12 de febrero de 1867 aceptó la sugerencia de un impuesto directo sobre la renta, hecha por los comisionados, y no modificó la tributación por lo que la isla quedaba más gravada.

La Ley de Emergencia Económica y de Tributación Fiscal de 29 de enero de 1931, contenía algunos conceptos de emergencia, vinculados al aumento de la recaudación y otros que significaban mejoría del Sistema tributario existente. La imposición directa sobre la renta de la persona natural fue clasificada dentro de los grupos o especies denominado impuesto general de utilidades donde el hecho imponible gravaba la riqueza a personas naturales y jurídicas.

El Acuerdo Presidencial número 1 de 31 de diciembre de 1941, gravó los ingresos del trabajo por cuenta propia, sueldos, salarios retribuciones, pensiones y sobresueldos, gratificaciones y gastos de representaciones además del rendimiento derivado de bienes mobiliarios e inmobiliarios.

El período revolucionario significó una profunda transformación de las estructuras económicas, políticas y sociales existentes. De grandes trascendencias fueron dictados dos cuerpos normativos: La Ley 447/59 de 14 de julio, Ley de Reforma tributaria y la Ley 998 de 5 de enero de 1962 Nueva ley Fiscal, que fue tenida como vehículo de nuestro desarrollo económico y un importante factor de la edificación de la nueva sociedad.

---

<sup>22</sup> Álvarez y Rangel: La Imposición directa sobre la renta de la persona natural, Universidad de la Habana 1996.

La Ley 447/59 gravó el hecho imponible sobre la renta de fuentes periódicas y permanentes, a la par con las fuentes de ingresos eventuales, estableciendo un impuesto complementario sobre los ingresos personales.

La ley 998/62, estableció un impuesto sobre ingresos que gravó tanto a la persona natural como a la persona jurídica.

En el año 1967, en un contexto histórico muy específico de Cuba fue promulgada la Ley 1213 de 7 de julio. Esta Ley es relevante, estuvo vigente hasta el año 1997, y reguló muy modificada por regulaciones posteriores, el procedimiento en materia fiscal del sector no estatal de economía. La citada Ley desarticula en gran medida la imposición directa a la renta de la persona natural, ya que eximió del pago de todo tipo de impuesto a las personas naturales y jurídicas cuyo hecho imponible fuera la explotación agrícola, pecuaria o pesquera, hasta que esta forma de imposición se retoma por la Ley 73 de agosto de 1994.

Esta Ley del Sistema Tributario Número 73 de 1994 en su cuerpo legal estableció la mayoría de las obligaciones tributaria a partir de los hechos imponibles, teniendo en cuenta elementos indispensables de equidad y justicia social.

A partir de cambios en la política económica y social del país, debido a que la Ley Tributaria imperante desde los años noventa no rindió los frutos esperados en la economía nacional, se deroga la Ley 73 de 1994, en el mes de diciembre de 2012, entrando en vigor en el mes de enero de 2013 la Ley 113 del Sistema Tributario, con un aumento en su relación de impuestos y en lo referido a la contribución, bajo los principios de equilibrio, equidad, legalidad y generalidad

La actividad financiera forma parte de la realidad objetiva, la misma está constituida y configurada por la actividad humana, por la actividad de los hombres, aunque no aisladamente considerados, sino vistos como miembros de una comunidad, en cuanto desarrollan una actividad no directamente, sino a través de otras entidades, el Estado y los demás entes públicos, creadas y dirigidas hacia el

cumplimiento de determinadas finalidades propias de la comunidad como entidad distinta de sus miembros.

La aplicación efectiva de estas normas jurídicas se encomienda normalmente a la administración financiera, que debe sujetarse a ellas en el desarrollo de esta actividad.

### **2.2.1- La Contribución Especial a la Seguridad Social en el Sector del Trabajo por Cuenta propia.**

El Régimen especial de Seguridad Social dirigido a la protección de los trabajadores por cuenta propia que no son sujetos del régimen general de Seguridad Social o cualquier otro régimen está regulado por el Decreto Ley 278 de 30 de septiembre de 2010.

El mismo en su artículo 2 establece que la afiliación a este régimen es obligatoria y constituye un requisito indispensable para ejercer el trabajo por cuenta propia y recibir los beneficios de la Seguridad Social

El régimen especial de seguridad social para los trabajadores por cuenta propia ofrece protección ante la vejez, la invalidez total, temporal o permanente y en caso de muerte a su familia.

También protege a la mujer trabajadora por cuenta propia en el periodo de la licencia de maternidad.

La Ley 113 de 2012, establece que este tributo tiene una escala que asciende de 350 pesos a 2000 pesos y del mismo según escoja el trabajador por cuenta propia debe abonar el 25 por ciento de la base escogida, el mismo se aporta trimestralmente, pero puede hacer pagos parciales mensuales y cumplir su obligación tributaria.

### **2.2.2- La Contribución Especial a la Seguridad Social en el Sector Artístico.**

El Régimen especial de Seguridad Social dirigido a la protección de los creadores, artistas, técnicos y personal de apoyo así como de la protección

especial a los trabajadores asalariados del sector artístico, está regulado por el Decreto Ley 312 de 31 de julio de 2013.

El mismo en su artículo 6 establece que la afiliación a este régimen es obligatoria y están exonerados los que realizan su actividad artística exclusivamente como asalariados.

El régimen especial de seguridad social para el sector artístico ofrece protección ante la vejez, la invalidez total, temporal o permanente y en caso de muerte a su familia.

El citado Decreto Ley en su artículo 11 establece que aportaran el 8 por ciento, de la escala que asciende de 350 pesos a 2000 pesos y del mismo según escoja el artista o creador, el mismo se aporta trimestralmente, pero puede hacer pagos parciales mensuales y cumplir su obligación tributaria.

Dentro del mismo sector artístico y específicamente el sector de la cultura se regula el Régimen especial de seguridad social a través de la Resolución 382 de 2013 del Ministerio de Finanzas y Precio, fundamentalmente para los trabajadores asalariados que realizan cargos, artísticos, técnicos, personal de apoyo vinculado directamente al artista o al colectivo de artistas.

La citada resolución establece un tipo impositivo desde un 1 por ciento y hasta un 5 por ciento atendiendo a la escala salarial que va desde 225 pesos a 250 pesos y más.

Esta contribución se realiza por la oficina administrativa de la entidad mediante retenciones mensuales que se hacen a la nómina del salario del artista y se aporta en el Banco.

### **2.2.3- La Contribución Especial a la Seguridad Social en los usufructuarios de tierra.**

El Régimen especial de Seguridad Social dirigido a la protección de los Usufructuarios de tierra, está regulado por el Decreto 297 de 2013.

El mismo en su artículo 11 establece que la afiliación a este régimen es obligatoria y es requisito indispensable para poder otorgársele la tierra a producir.

El régimen especial de seguridad social para los usufructuarios ofrece protección ante la vejez, la invalidez total, temporal o permanente y en caso de muerte a su familia.

Para el pago a cuenta de este tributo los usufructuarios se afilian a la escala de 350 pesos hasta 2000 pesos y aportan el 20 por ciento de la base escogida, la ley 113 les ofrece el beneficio de aportar mensualmente, trimestralmente o una vez en el año siempre que realicen el pago dentro de los nueve meses del año, hasta el 30 de septiembre.

#### **2.2.4- Evaluación de la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación del Lineamiento General número 140, del Modelo de Gestión Económica, a partir de los resultados obtenidos con la aplicación de las técnicas elaboradas.**

- Se aplicó una entrevista a especialistas de la Empresa Agropecuaria Integral en la misma se pudo obtener información sobre el cumplimiento del lineamiento de referencia, se constató que se cumplen los lineamientos referidos a la política fiscal mediante el control de los aportes al presupuesto, evitando ser morosos y así no ser sujetos a las determinaciones de deudas a través de auditorías o fiscalizaciones realizadas a la empresa.
- Refieren además que el control fiscal permite cumplir con la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado y contribuir al desarrollo local a partir de los ingresos que se obtienen por la comercialización de los productos y que a su vez permite distribuir utilidades a los trabajadores por estimulación a partir de los resultados
- Se aplicó una encuestas a diversos contribuyentes con el objetivo de valorar el estado de opinión referente a la retención del aporte a la contribución especial a la seguridad social cuando se obtiene ingresos por estimulación, en ella se

obtuvo como resultado que el 100 por ciento de los trabajadores encuestados refirieron que no siempre se cobra estimulación pues no siempre se logran los indicadores establecidos, pero consideran que debe existir una escala progresiva que permita un equilibrio en el pago o retención, así mismo el 100 por ciento considera que le retienen una doble tributación al descontarle o deducirle del mismo salario o ingresos percibido el impuesto sobre los ingresos personales unido al de la contribución. Así mismo se pudo constatar que se le retiene a los trabajadores cuando reciben un salario promedio sin acompañar de estimulación pero se considera que esta implícita la estimulación en el promedio calculado.

- En lo relacionado con los tributos que deben aportarse a partir de la realización del hecho imponible, revelando la misma que el 100 por ciento manifiesta que no existe un mercado mayorista donde poder realizar sus compras y obtener materias primas para la realización del hecho imponible, que las cuotas de las actividades se fijan por el Ministerio de Finanzas y Precio pero sin tener en cuenta la ubicación donde se realiza la actividad, así mismo refieren la totalidad que en mucho de los casos se observa que deben aportar una doble tributación teniendo en cuenta que aportan la cuota mensual y en el mismo periodo y basado en los mismos ingresos brutos obtenidos deben aportar el impuesto sobre las ventas o el de los servicios respectivamente recayendo sobre la misma finanzas obtenida con la realización del hecho imponible

#### **2.2.5- La Contribución Especial a la Seguridad Social en el sector empresarial.**

El Régimen especial de Seguridad Social dirigido al sector empresarial se encuentra regulado mediante la Resolución 261 del 2016 del MFP, que regula las condiciones para la implementación del pago de Contribución Especial a la Seguridad Social que como antecedentes, ha tenido que en el sector presupuestado han pagado la Contribución Especial a la Seguridad Social (CESS) todas aquellas ramas que han recibido incrementos salariales desde el 2008 con

la implementación de la Resolución 105 del Ministerio de Finanzas y Precios, y hasta la fecha, entre los cuales figuran Educación, Salud Pública, el Sistema de Tribunales, la Fiscalía y la Contraloría. Su aporte, ha respondido a las reglas establecidas por el MFP y ha estado en correspondencia con las escalas salariales.

También dentro de la propia esfera empresarial han tributado esta contribución los trabajadores vinculados a entidades en perfeccionamiento, a empresas de la flota pesquera de plataforma, así como el personal que opera en el ámbito de la inversión extranjera y el contratado a usuarios y concesionarios de la Zona Especial de Desarrollo Mariel.

De igual, desde el 2014 se dispuso gravar con el Impuesto sobre Ingresos personales (IsIP) las remuneraciones devengadas por los trabajadores contratados en la Zona Especial.

Tomando como base esta experiencia, la Contribución Especial a la Seguridad Social será aportada por aquellos trabajadores que obtengan salarios superiores a 500 pesos, siempre que en ese monto incida, al menos, uno de los siguientes conceptos o indicadores determinantes: pago adicional del presupuesto empresarial, aplicación del pago por rendimiento o distribución de utilidades como estímulo por la eficiencia empresarial, el tipo impositivo será del 5 % de las remuneraciones recibidas.

En el caso del IsIP, informó que se aplicará cuando las remuneraciones mensuales, a partir de 2 500 pesos, hayan sido obtenidas por alguno (o varios) de los requisitos expuestos. Quienes perciban entre 2 500 y 5 000 pesos pagarán el 3 % y aquellos que cobren más de 5 000 aportarán el 5 %.

El pago se realizará mediante el sistema de retenciones que efectúan las empresas, o sea, estas retienen o descuentan los tributos y los aportan al Presupuesto del Estado. De ese modo, en los montos que reciban los trabajadores ya estarán descontados dichos impuestos.

La base imponible a utilizar es la misma para las retenciones que sean necesarias efectuar, se retiene el 5 por ciento para la contribución especial y de la misma base imponible o el mismo salario se le retiene de nuevo el porcentaje correspondiente por los ingresos personales.

Ciertamente no estamos en presencia de una doble imposición de impuestos, pero si se tiene en cuenta que sobre la misma base imponible se retiene o deduce del ingreso que percibe el trabajador el 8 o el 10 %, se le está aplicando a la retención una doble tributación, a la par que se debe tener en consideración que este descuento es definitivo por tener un destino directo al presupuesto del Estado y no proceder la devolución de ingresos en caso de aporte indebido o en exceso de lo debido por ser un tributo con un destino específico y determinado. por lo que limita el principio de la carga financiera y de capacidad contributiva del sujeto.

También es necesario tener en cuenta que cuando un trabajador por cumplimiento de trabajo va a realizar por un período de tiempo sus funciones fuera del mismo, con las mismas características, pero sin obtener estimulación por ese tiempo se le haya un promedio de los ingresos obtenido en un periodo de seis meses anteriores y se le haya un salario promedio que él va a devengar, pero que al cual se le practican la retención si el mismo es superior a los 500 pesos, lo que vulnera el derecho del sujeto al cobro de su salario por el trabajo realizado, violando el principio de legalidad en cuanto la norma expresa que sólo se retiene si están presente cualquiera de los indicadores por lo que se recibe estimulación por parte del trabajador, afectando la carga financiera del contribuyente.

Los principios de la imposición constituyen un conjunto de criterios o características que debe presentar el sistema tributario para cumplir con unas exigencias mínimas de racionalidad, eficiencia y justicia, al servicio de los objetivos generales de actuación del sector público.<sup>23</sup>

Un principio de justicia tributaria es la capacidad económica, Al proceder a la selección de la base imponible, el legislador debe seguir determinados criterios,

---

<sup>23</sup>Cfr. Fritz Newmark: *Principios de la imposición*, introducción de Enrique Fuentes Quintana, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pp. 53 y 54.

apoyarse en determinadas razones que avalen o justifiquen esta selección y que serán su fundamento. El primer elemento aunque no el único que debe seguirse para esta selección es: que el hecho imponible debe revelar una cierta capacidad económica en el sujeto pasivo, más aun exactamente debe revelar capacidad contributiva.

La obtención de estimulación es la presencia de capacidad económica a partir de ese hecho que se realiza. Esto significa que para seleccionar un hecho como imponible, o sea, para sujetar un hecho a gravamen, ese hecho tiene que manifestar capacidad económica.

Es trascendental en la actualidad, donde pareciera que el mundo, irremediablemente, va en camino a desaparecer por el egoísmo humano. Una visión colectiva, una mirada desde la perspectiva general es más importante en la etapa actual del desarrollo de la humanidad,

Se debe entender que la dicotomía entre Derecho público y Derecho privado es consecuencia de la naturaleza humana misma y de la existencia social del hombre. El Derecho privado mira hacia la esfera de derechos subjetivos del sujeto individual en relación con sus semejantes situados en un plano de igualdad, fuera del alcance de una colectividad social.<sup>24</sup>

No puede esperarse del Derecho privado las respuestas a los problemas que se plantean al Derecho administrativo contemporáneo, que son los problemas del público.

Una sociedad privada siempre será una sociedad que excluya a los menos favorecidos en donde por la naturaleza: una realidad donde está en riesgo la existencia misma del hombre como especie.

Una sociedad pública, en cambio, será incluyente, aunque debe cuidarse siempre de que una asistencia excesiva corrompa la virtud del trabajo. El Derecho administrativo está llamado a procurar esos cuidados, a defender «lo público» sin socavar la individualidad.

---

<sup>24</sup>Cfr. F. Javier Loscos Fernández: «Distribución formal y material de los costes públicos», en VV. AA.: *Manual de Hacienda Pública*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1995, pp. 523 y 524.

En una sociedad en la que el principio de igualdad ante la Ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario no se lucha contra la subsistencia de privilegios –que ya no encuentran cabida en la sociedad cubana–, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario de forma tal que no existan privilegios amparados por ley y que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar esta; constituye así el principio de generalidad un requerimiento al legislador para que cumpla con la exigencia de tipificar como supuesto imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea demostrativo de capacidad económica.<sup>25</sup>

La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, por cuanto un sistema tributario solo podrá ser justo e igualmente así el reparto de la carga tributaria– si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago; esto exige que todas las personas, naturales o jurídicas, sean sometidas a imposición, en tanto ostenten capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria.

Es necesario aún más, ver al Derecho como una actividad, una empresa de la que se forma parte, de la que se participa, y donde gran parte del protagonismo es, precisamente, de tipo judicial. Si entendemos que el razonamiento que en esta sede se realiza, también es fuente capaz de producir conocimiento jurídico, y teniendo en cuenta que esta razón jurídica no es solo razón instrumental, sino necesariamente razón práctica –no solo medios, sino también fines–, estaremos defendiendo una idea de ciencia práctica que, emparentada sin reserva alguna con el arte, pretenda guiar la actividad del jurista hacia la concreción y corrección de la justicia.

La ciencia jurídica ha de volverse a acercarse a las necesidades de la práctica, pero, para ello, el Derecho deberá verse también como una realidad dinámica, y como una práctica social compleja que parte no solo de normas y enunciados de diversos tipos, sino también de valores y principios. Razonar en

---

<sup>25</sup> Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López: *Curso de Derecho Tributario y Financiero*, Editorial Tecnos, Madrid, 2006, p. 108.

Derecho, interpretar las normas o los actos jurídicos, aplicar el Derecho, no es más que operar con esos principios que deben informar a cada ordenamiento positivo.

Y un pensamiento, por principios así entendido, debe ser visto justamente como uno de los principales legados de los prudentes romanos a la labor del jurista actual.<sup>26</sup>

La capacidad económica se mide de muchas maneras. Se mide de forma directa, ya sea por la posesión de un patrimonio, por la obtención de una renta o se mide de forma indirecta, por el gasto, es decir, una persona que gasta, que consume, que compra cosas, tiene capacidad económica, porque si no tuviera dinero no podría comprarlo.

Su naturaleza, contiene componentes de carácter normativo y positivo en tanto constituyen, por un lado, la expresión operativa de un sistema de valores éticos, sociales o económicos desde los cuales enjuician una realidad tributaria, y, por otro, la expresión de requisitos de carácter técnico para asegurar la contribución del sistema iscal al cumplimiento de los objetivos generales de la Hacienda Pública.<sup>27</sup>

La capacidad contributiva es una valoración que hace el legislador de la capacidad económica del sujeto, o sea, el legislador tiene que valorar, decidir qué cantidad o qué parte de la capacidad económica del sujeto es susceptible de ser gravada por un impuesto y esa parte tiene que diferenciarse muy bien porque no es más que una parte dentro de la capacidad económica.

Más atinada es la Ley 113 del Sistema tributario cuando brinda la posibilidad de liquidar los ingresos personales en la declaración jurada bajo una escala progresiva, donde se van haciendo los cálculos y retenciones por pasos.

---

<sup>26</sup>Mariano Azuela Jr., *Los Impuestos*, prefacio de Luis Recasens Siches, prólogo de Porrúa, México D.F., 1986, p. 151.)

<sup>27</sup>Cfr. F. Javier Loscos Fernández: «Distribución formal y material de los costes públicos», en VV. AA.: *Manual de Hacienda Pública*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1995, pp. 523 y 524

Cierto es que el salario en Cuba, todavía no tiene el poder adquisitivo que se necesita, y en función de ello se deben ir adoptando medidas, pero la capacidad adquisitiva del salario no sólo se alcanza por el incremento de su valor nominal.

Se quiere lograr una economía sostenible a partir de los tributos recaudados y así poder llegar a estados deseados, pero para ello hay que generar riqueza en el sector productivo, sino la economía va a girar a la par de un gran proceso inflacionario.

Para poder obtener las finanzas necesarias en el presupuesto del estado es necesario tener en cuenta los indicadores sobre el principio de equilibrio y el valor del producto interno Bruto logrado.

El Producto Interno Bruto a la vez se calcula sobre la base del comportamiento de los distintos indicadores, primero la correlación empleo-salario, vista en el incremento del salario medio que es de 779 pesos, con un aumento de 273 pesos en comparación con el año 2013, y el segundo referido a la productividad del trabajo.

Los expertos definen el valor agregado bruto como la producción de bienes y servicios menos los gastos y los servicios comprados. La Resolución 6 plantea que no debe deteriorarse el gasto de salario por pesos de Valor Bruto agregado lo que no se consigue si la empresa no es eficiente realmente.

Existen brecha en la normativa relacionadas con el cálculo del valor bruto agregado, pues las empresas dejan de ejecutar gastos planificados, que luego se distribuyen en salario y si son superiores a 500 pesos se debe tributar por la Contribución especial a la seguridad social y a partir de 2500 pesos se aporta además por los ingresos personales de los trabajadores que han obtenido la distribución de los mismos.

También sucede que con el incremento de los precios de venta se puede aumentar el valor bruto agregado sin que ocurra lo mismo con las producciones físicas que son las nuevas riquezas creadas.

la función administrativa del Estado tiende a la satisfacción, gestión y provisión de las necesidades y requerimientos corrientes del público, y el establecimiento de un ordenamiento general del ente público o social; aunque sin perder su conexidad esencial con la realidad que le dio origen. La Administración Pública es por naturaleza esencialmente política, y responderá siempre a los intereses y necesidades de la clase política en el poder, no renunciará a su cometido primero de procurar la existencia continuada y extendida en el tiempo del proyecto político, del Estado. Ahí radica el doble carácter de su actividad: proveer hacia lo interno del Estado, al mismo tiempo que hacia la sociedad; entendidas como actividades internas y externas que en la dinámica real se complementa.

La Administración Pública es la forma de la intervención del Estado en la vida social, pero no solo es un intervencionismo coercitivo, aunque sí, siempre impositivo, pues también se encarga de regular, proveer, organizar la vida social en sentido general.

La Administración Pública tiene como misión, lo que en su caso es función, la gestión y puesta en práctica de las necesidades de perpetuación del Estado, pero asimismo la satisfacción de las necesidades corrientes del público y de los intereses más generales de la vida de una sociedad.

Es un mecanismo estatal de gestión de necesidades estatales y sociales. En la medida que la Administración Pública satisface necesidades sociales, satisface también necesidades propias. Para exponer una teoría de la acción administrativa del Estado, en cuanto a su proyección externa, podemos reducir la actividad de la Administración Pública a tres aspectos esenciales, a saber: el establecimiento de un orden general, la prestación de servicios públicos y la producción de bienes materiales.

La Administración Pública tiene entre sus funciones la de organizar la sociedad. Es la institución encargada de mantener un adecuado desarrollo y equilibrio en el funcionamiento de una sociedad de intereses estatales y sociales, y de estos entre

sí. No es posible el desarrollo y ejercicio de las necesidades y perspectivas de los ciudadanos si no existe un orden social.

La fuente de la relación jurídico-tributaria es la ley, la fuente de la obligación tributaria es el hecho generador verificado conforme a su descripción en la ley. Esta obligación se configura jurídicamente como una relación jurídica obligatoria constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas. La obligación tributaria entendida en sentido estricto no agota el número de vínculos y relaciones establecidas y reguladas por las normas tributarias, se establecen con el fin general de hacer efectivos los tributos, asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La administración tributaria es un componente básico en la aplicación de cualquier sistema fiscal; la ley y no la voluntad de los obligados la que debe determinar los hechos cuya realización implique el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>28</sup>

Teniendo en cuenta que el principio de legalidad informa al resto de los principios tributarios es necesario que la reserva de ley aplicable sea absoluta no quedando abierta libremente a la facultad reglamentaria de la administración la creación, modificación o exención de los tributos, lo que ofrecería legitimidad a la tributación, ya que mediante este principio, sólo el órgano legislativo electo popularmente es quien establece los tributos, garantizando que las cuestiones fundamentales de tributación no sean reguladas por norma de inferior jerarquía, evitando situaciones de doble imposición, y contradicciones en el sistema tributario cubano.

Otro basamento lo representa el principio de la capacidad contributiva, razón por la cual el impuesto debe calcularse acorde a la realidad económica de la persona y, para ello, debe de tenerse en cuenta todos los ingresos recibidos, para la conformación de su base imponible; criterio económico mediante el cual se amplía la posibilidad recaudatoria.

También es necesario destacar que el valor bruto agregado se ve afectado entre otras causas por los servicios comprados a terceros, los que no siempre se reciben cuando se planifican y en tanto pueden subir los gastos y afectar el indicador.

---

<sup>28</sup>COLECTIVO DE AUTORES, *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, La Habana, Félix Varela, 2005, p. 105.

Un ordenamiento jurídico, para que sea ordenamiento y no un simple agregado de disposiciones imperativas, debe asentarse en varios principios técnicos jurídicos – positivados o no –, a fin de que la coherencia y unidad sea cierta, y no una categoría deontológica.

Entre los principios armonizadores del ordenamiento jurídico, vale mencionar supremacía constitucional, legalidad, jerarquía normativa, así como especialidad, temporalidad, racionalidad y razonabilidad.

La doctrina mayoritaria sostiene que los principios están en la base de la cultura jurídica de una sociedad, que forman parte y rigen el desarrollo de los sistemas jurídicos; pero no podemos olvidar que para que imperen u obliguen en la creación, interpretación o aplicación del Derecho, y para que puedan ser exigidos desde las diversas situaciones jurídicas en que se encuentre la población, es preferible que estén regulados expresamente o en su defecto determinados jurisprudencialmente, a fin de que sea posible establecer reclamación por su desconocimiento y la consecuente vulneración/lesión de derechos o del incumplimiento de deberes que ello ha provocado.

No es el Derecho el que determina que uno u otro derecho sea fundamental, sino que estos son resultados del nivel de desarrollo y reconocimiento que hace cada sociedad en correspondencia con aspiraciones y reclamos; aunque tampoco podemos negar la importancia y utilidad del Derecho, a fin de hacerlo efectivo y permitir su defensa frente a terceros.

En el proceso de actualización del modelo económico cubano, se abre un espacio de reconfiguración de la relación Estado- Derecho y Economía, en el que los conceptos jurídicos irrumpen en el debate económico de forma protagónica. En ese sentido se impone como tema estratégico, reflexionar sobre el indispensable proceso de reforma constitucional e identificar al menos en líneas generales algunos aspectos conceptuales a repensar en materia de constitución económica. 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.

La Administración Pública es controladora de la vida social. El ideal que sostiene a toda sociedad contenida en la expresión de que el ejercicio de los derechos de unos no colisionen con el ejercicio de los derechos de los otros, tiene como presupuesto la actividad de la Administración Pública, que procura el establecimiento de un orden social, un orden colectivo.

La Administración Pública estructura la sociedad, organiza la vida social, como el andamio, la armazón de acero sobre el que irán sujetados los muros, paredes y techos de la actividad social. Establece las bases esenciales e indispensables del orden social.

La Administración Pública es la forma más amplia de la actividad del Estado que en el proceso de las actividades ejecutivas y administrativas ocasiona el establecimiento de relaciones entre los órganos del Estado –entre sí, y con los particulares–; relaciones estas que requieren una regulación jurídica, la cual debe extenderse a la organización, las atribuciones, las funciones y las cualidades de los órganos ejecutivos y administrativos de este.

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.

A través del cumplimiento de la obligación tributaria, los mismos contribuyentes garantizan un máximo de bienestar y seguridad sociales, en tanto los tributos pagados al Estado forman parte de los recursos financieros que este emplea en los programas de gastos sociales.

Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos 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.

El capital ingresado por concepto de aportes tributarios contribuye, además, al financiamiento de la sustitución de importaciones en el país y favorece el ahorro de divisas. Asimismo, el presupuesto también financia gastos y transferencias de capital, o sea, inversiones de materiales en compras de activos fijos o capital de trabajo.

El Derecho Tributario por el propio principio de objetividad normativa debe estar en constante cambio, pues sólo así puede ofrecer la imprescindible nota de la seguridad jurídica frente al poder público.

Es necesario destacar que la diversidad de normas por tributos, a la par van cambiando y adaptándose al desarrollo de la sociedad y a los requerimientos económicos y como toda norma de interpretación, no establecen preceptos a la voluntad, sino tan solo ofrecen un medio para reconocer o identificar bien un fenómeno determinado.<sup>29</sup>

Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos 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.

Para lograr el cumplimiento de los objetivos de la política trazada en los lineamientos del Partido se debe implementar medidas para perfeccionar el sistema de control del trabajo por cuenta propia, realizándose análisis y coordinaciones con los diferentes organismos implicados, y así estaremos contribuyendo que los pronunciamientos se atemperen y desglosen teniendo en cuenta los ingresos brutos declarados por el contribuyente, atendiendo a los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria.

A la par se debe generar capacidad de riesgo a partir de monitoreo del pago de impuestos sobre las ventas y los servicios de los contribuyentes obligados a su pago a partir de identificación, búsqueda de información y fiscalización intensiva

---

<sup>29</sup>Código Civil anotado y concordado, Ley No. 59 de 16 de Julio de 1987, artículo 2 concordancias.

de contribuyentes que obtienen altos ingresos en el ejercicio de su actividad o a través de entidades estatales.

El éxito de la Administración Tributaria está en que los obligados tributarios deben percibir que son observados, requeridos oportuna y correctamente cuando exista una desviación en su cumplimiento tributario y en su caso, obligados administrativamente a cumplir en un plazo rápido, con un costo superior al que hubieran incurrido si lo hubieran realizado de forma voluntaria. Parece esto fácil, pero no lo es en absoluto cuando se trata de una gran cantidad de contribuyentes y múltiples obligaciones tributarias que abarcan hechos impositivos de estructura multifactorial.

Si el texto constitucional tutela ese grupo de derechos que se han considerado fundamentales además de ser resultado del reclamo y de las conquistas populares, como es el caso cubano—, esta superioridad tiene que manifestarse no solo en el reconocimiento o la inclusión, sino también en el conjunto de medios jurídicos materiales para hacerlos valer, frente a cualquier amenaza o lesión.

En el contexto funcional no se genera un problema puramente interpretativo, sino más bien valorativo, de aplicación de las normas. Se produce cuando, a pesar de que el significado de una determinada disposición sea aparentemente claro, resulta incongruente con la realidad o con su aplicación literal a determinado caso. En estos casos, el intérprete deberá corregir el significado adaptándolo a las nuevas circunstancias.

En este contexto podemos encontrar el problema de las lagunas de la ley. Estas se detectan a partir de la interpretación; el operador jurídico primero trata de buscar, interpretando las normas del ordenamiento, aquella que solucione el caso; si no la encuentra entonces llegará a la conclusión de que existe una laguna y deberá solucionarla utilizando las herramientas que le brinda el propio ordenamiento jurídico.

De tal modo, en el caso en que el intérprete constate una laguna que no ha podido evitar durante el proceso interpretativo de subsunción del hecho dentro de la normativa preexistente, entonces será necesario que se acuda a la integración.

Aunque la interpretación estará inevitablemente presente en el proceso integrador –este no se agota en aquella–, sería un error afirmar que con la interpretación se resuelve la laguna; desde este sentido aquella se convierte en una herramienta ineludible para el operador jurídico quien deberá acudir, sin más opciones, a integrar el Derecho.

La interpretación jurídica, desde una visión doctrinal y práctica, no ha sido un tema pacífico y consensuado, y las polémicas que contiene son múltiples, como se ha constatado en las reflexiones anteriores: desde su conceptualización.

En la Constitución cubana, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos constitucionales, e incluso en el constitucionalismo histórico cubano, aparece expresamente reconocida la obligación de tributar. No obstante, en virtud de una interpretación, pues interpretar no es sino determinar el sentido de la norma, es decir, averiguar el mandato contenido en ella, puede entenderse que ha de estar presente tal obligación, y legitimarse así un sector tan importante de la actividad del Estado como es la tributación; de considerarse que el deber de contribuir ha de derivar directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política económica y social, en tanto el sistema tributario en su conjunto.

Los tributos, forman parte de los instrumentos de política económica y social de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados y cuya realización exige una actitud solidaria de los ciudadanos; a lo cual se añade que la función recaudatoria del sistema tributario en la ley 113 de 2012

Así responde consecuentemente, a criterios económicos y sociales, el cumplimiento de los fines o la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza y garantiza.

La generalidad tributaria no es más que una consecuencia del principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley, que consagra el artículo 41 de la constitución al establecer: «Todos los ciudadanos gozan de iguales derechos y están sujetos a iguales deberes»; y que en materia tributaria supone la necesidad de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas mediante el cumplimiento de obligaciones tributaria.

La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, por cuanto un sistema tributario solo podrá ser justo e igualmente así el reparto de la carga tributaria— si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago; esto exige que todas las personas, naturales o jurídicas, sean sometidas a imposición, en tanto ostenten capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria.

Si todos los ciudadanos, de acuerdo con el principio de generalidad, han de contribuir a financiar los gastos comunes, es evidente que el reparto de dicha carga ha de realizarse según un criterio de justicia; idea esta cuya formulación en el ámbito tributario es el principio de igualdad, predicado constitucionalmente como valor supremo del ordenamiento jurídico.

Sin embargo, la igualdad no puede ser entendida de modo aritmético, sino que exige un tratamiento diferenciado de las personas que se encuentren en situaciones desiguales: un trato diferente no es discriminatorio si hay desigualdad en los supuestos de hecho. A este efecto, el criterio tradicionalmente establecido para lograr tal tratamiento es el de capacidad económica, con arreglo al cual todos deberán contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en tanto determina el fundamento y la medida o proporción de cada uno a esa contribución y exige la conexión del tributo con situaciones o hechos que denotan fuerza económica en el sujeto pasivo.

Visto ello, podemos afirmar que el principio de capacidad económica cumple en el ordenamiento tributario cubano las tres funciones esenciales previamente

mencionadas, es decir, el fundamento de la imposición, el límite para el legislador en el ejercicio de su poder tributario y, finalmente, de programa u orientación en cuanto al ejercicio de tal poder. En este orden, un tema obligado resulta ser la identificación de los indicadores que se consideran generalmente válidos para revelar la capacidad tributaria individual de pago.

El pago de los tributos de las personas naturales y jurídicas se establece por ley y reglamentaciones complementarias, y tiene por objetivo proveer de recursos financieros al Presupuesto del Estado.

Los impuestos en la mayoría de legislaciones surgen exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.<sup>30</sup>

Así, es necesario que el objeto tomado como referencia por el legislador para establecer el correspondiente impuesto refleje una verdadera capacidad de pago, una aptitud para soportar un impuesto, que debe subyacer debajo de cada figura impositiva; siendo conveniente puntualizar que si bien es necesario que el impuesto solo grave a quien cuente con capacidad económica, dicho gravamen ha de ser adecuado a la capacidad que tiene el sujeto, es decir, proporcional a los medios económicos de que dispone, de lo cual resulta la proporcionalidad como complemento de la capacidad.

Señalar la cantidad a pagar es tanto como cuantificar la obligación tributaria, o mejor, tanto como cuantificar la deuda que constituye el lado o aspecto pasivo de la citada relación obligatoria, es decir la deuda tributaria.

---

<sup>30</sup>FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p. 18.

Nuestro derecho positivo llama cuota tributaria a la cantidad de dinero que el sujeto pasivo ha de pagar para extinguir la deuda.

Como primer indicador se señala la renta del contribuyente, que constituye la mejor expresión de la capacidad del sujeto obligado al pago. Junto a la renta, el patrimonio es también otro índice de capacidad de pago ya que la capacidad tributaria individual se ve incrementada como consecuencia del patrimonio que le pertenezca, con independencia de los rendimientos que produzca el mismo. Finalmente, puede decirse que los gastos de consumo –es decir, el gasto por el que se dispone en un determinado momento de parte de una renta o de un patrimonio por quien los posee, para comprar con su renta o patrimonio otros bienes– constituyen un índice de capacidad de pago a efectos tributarios.<sup>31</sup>

El Sistema tributario<sup>32</sup> es una realidad compleja y heterogénea que se manifiesta no sólo a través del poder tributario<sup>33</sup>, entendido como especificación del poder normativo e impositivo cuando se refiere a la esfera tributaria, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos.<sup>34</sup>

Pero también los sujetos los trabajadores como empleados, son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos -Administración financiera y administrado- Empleador y empleado, se establezcan una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario.

---

<sup>31</sup>FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p. 18.

<sup>32</sup>ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Conosur Ltda, Santiago de Chile, 1998, p. 25.

<sup>33</sup>BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 168."

<sup>34</sup>FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p. 18.

Estas relaciones jurídico-tributaria no puede alcanzar el equilibrio social –a través del orden social, que es una importante finalidad de la Administración Pública– sin una adecuada y eficiente ordenación interna, previa, de la Administración del Estado.

A partir de la regulación o normas financieras que establecen el deber de tributar se define la figura del contribuyente. El deber de contribuir y del sujeto obligado a su cumplimiento debe estar acompañado del reconocimiento expreso de los principios de justicia tributaria: por lo que debe regularse que la concepción y aplicación de los tributos debe hacerse en virtud de los principios de legalidad, justicia social, generalidad, igualdad, equidad de la carga tributaria, capacidad económica, progresividad, y no confiscatoriedad.<sup>35</sup>

Atinada sería su regulación constitucional pues le restaría prerrogativas a la Administración Tributaria cubana, con lo cual evidentemente se protegería a los obligados del cumplimiento del pago de tributos.

Esta ausencia de pronunciamiento expreso de los principios de derecho tributario no es falta únicamente de la Constitución cubana, la normativa específica también padece de omisiones y falta de tratamiento expreso de estos principios, agravándose la problemática del respeto y protección del contribuyente, la obtención del tributo por parte del Estado y la materialización de su fin último.

La Ley 113 del Sistema Tributario de 2012, expresa que parte de su objeto es el establecimiento de los principios generales, sobre los cuales se sustentará el Sistema Tributario de la República de Cuba. En su artículo segundo explícitamente hace referencia a los principios de generalidad, equidad y capacidad económica.<sup>36</sup>

Este artículo omite varios principios de justicia material aceptados, doctrinal e internacionalmente, por su gran incidencia en la justicia del sistema tributario como lo son legalidad, justicia social, generalidad, igualdad, progresividad, y no

---

<sup>35</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965, páginas 322-323

<sup>36</sup> Vid, artículo 2 de la Ley 113 del Sistema Tributario, del 23 de julio de 2012, publicada en la gaceta Oficial No 53 el 21 de Noviembre de 2012.

confiscatoriedad, los cuales en unión de los principios reconocidos por la norma cierran el círculo que garantiza una adecuada composición del tributo.

Teniendo en cuenta lo anterior se determina que los elementos vinculados al Régimen Especial de la Seguridad Social en el Sector Empresarial que determinan el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente son los siguientes:

- El establecimiento de la obligación de tributar una cuantía a partir de un tipo impositivo fijo determinado por la obtención de estimulación en su actividad que realiza el trabajador en el sector empresarial sin tener en cuenta una escala progresiva que beneficie la retención por tramos, limita los principios de equidad de la carga tributaria y capacidad contributiva, así como el principio de progresividad que alivia la carga financiera del sujeto.
- La norma grava por igual a contribuyentes con mayores o menores ingresos y no tener en cuenta que pague más quien percibe más ingresos, limita los principios de generalidad, equidad de la carga tributaria y capacidad contributiva.
- Para la determinación de las obligaciones tributarias se aplican sobre una misma base imponible del mismo trabajador de forma acumulativa el deber de contribuir a la seguridad social y el aporte de los ingresos personales, esto deviene en una deducción excesiva onerosidad y compromete la solvencia del trabajador, lo que constituye una limitación de los principios de generalidad, equidad de la carga tributaria y capacidad contributiva.
- El establecimiento de salarios promedios formado a partir de los ingresos obtenidos por el trabajador que se destina a realizar funciones fuera de la empresa y que por ende durante ese periodo no recibirá estimulación, vulnera el derecho del sujeto al cobro de su salario por el trabajo realizado, violando el principio de legalidad, al aplicarle la empresa la retención si supera la cifra financiera establecida, limitando el principio de capacidad económica del contribuyente.

- El no proceder de la devolución de ingresos en caso de aporte indebido o en exceso de lo debido por ser un tributo con un destino específico y determinado limitando el principio de capacidad económica del contribuyente.

## CONCLUSIONES

**Primera:** Los vínculos y regulaciones establecidas por España, configuraban dentro del ordenamiento jurídico creados desde 1893 y la mayoría mantuvieron su vigencia hasta muy avanzado el siglo XIX y casi hasta la actualidad. Las mismas respondían a los intereses de la metrópolis, no se regulaba el aporte a partir de hecho alguno y solo constituyó un freno al desarrollo económico cubano, beneficiando solamente a los comerciantes, al clero español y a la corona de ese país.

**Segunda:** El período revolucionario significó una profunda transformación de las estructuras económicas, políticas y sociales existentes. De grandes trascendencias fueron dictados dos cuerpos normativos: La Ley 447/59 de 14 de julio, Ley de Reforma tributaria y la Ley 998 de 5 de enero de 1962 Nueva ley Fiscal, que fue tenida como vehículo de nuestro desarrollo económico y un importante factor de la edificación de la nueva sociedad

**Tercera:** Los tributos son prestaciones pecuniarias que garantizan una eficiente recaudación de ingresos al presupuesto del Estado, que inciden en el desarrollo de la economía y a su vez en el sostenimiento de la población

**Cuarta:** En general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria, cada país presenta determinadas particularidades en su regulación a cuenta de la contribución especial a la seguridad social. Para España la Seguridad Social engloba una modalidad contributiva, de ámbito profesional y financiación en base a cotizaciones de los afiliados; Bolivia y Colombia lo destinan o gravan para el aprovechamiento en el mejoramiento público.

**Quinta:** La Evaluación de la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spiritus de la implementación del Lineamiento General número 140, del Modelo de Gestión Económica, dio como resultados obtenidos que se cumplen los lineamientos referidos a la política fiscal mediante el control de los aportes al presupuesto, evitando ser morosos y así no ser sujetos a

las determinaciones de deudas a través de auditorías o fiscalizaciones realizadas a la empresa. Así mismo se comprobó que contribuyen al desarrollo local a partir de los ingresos que se obtienen por la comercialización de los productos y que a su vez permite distribuir utilidades a los trabajadores por estimulación a partir de los resultados

**Sexta:** Los aporte a cuenta de la Contribución Especial a la Seguridad Social, una vez realizados, se convierten en definitivos, en la retención para el descuento y pago de este tributo, se aprecia una doble imposición de tributación sobre la misma base imponible, no existe una escala progresiva que permita un descuento favorable por tramos en los montos de la base imponible como se aplica al sector del trabajador no estatal, así como que no procede la devolución de ingresos en caso de aporte indebido o en exceso de lo debido por ser un tributo con un destino específico y determinado.

## ***RECOMENDACIONES***

1. Que se siga estudiando el tributo en concepto de Contribución Especial a la Seguridad Social en el Sector Empresarial, para brindar un conjunto de reformas que permitan perfilar las deficiencias en la norma.
2. Que se utilice este trabajo como herramienta en la docencia, ya que facilita una serie de información teórica y práctica que permite ahondar en esta materia para futuras investigaciones.

# **BIBLIOGRAFÍA**

## **I-DOCTRINAL**

- Albi Emilio, Teoría de la Hacienda Pública, 2da edición modificada y ampliada, ed. Ariel Economía, Barcelona, España, junio 1994.
- Berliri, Antonio, Principios de derecho tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 168.”
- Cfr. Fritz Newmark: Principios de la imposición, introducción de Enrique Fuentes Quintana, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pp. 53 y 54.
- Colectivo de autores. Contabilidad, Auditoría y Fiscalidad. Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana. La Habana, 1995.
- Colectivos de autores; Temas de derecho Administrativo Cubano, (2004), tomo I y II, editorial Félix Varela, La Habana.
- Díaz Pairo, A. (1942). Introducción al Derecho de Obligaciones. La Habana Editorial Librería Temis.
- Escriche, J. Galindo y de Leva, L.. & (el. Al). (1876). Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. Madrid: imprenta de Eduardo Cuesta.
- Figueroa Valdés, Juan Eduardo, Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución política de 1980, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p. 18.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español
- Fuentes Quintana Enrique, Hacienda Pública; Introducción y Presupuesto. Ed. Rufino García Blanco, Madrid, 1991.
- García Villarejo Avelino, Manual de Hacienda Pública, 2da Edición, introducción a la teoría del presupuesto, Ed. Institutos de estudios fiscales, Madrid 1983.
- GiulianiFonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965, páginas 322-323

- Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López: Curso de Derecho Tributario y Financiero, Editorial Tecnos, Madrid, 2006, p. 108.
- Manual de Normas y Procedimientos de la ONAT, (2006).
- Marill Rivero, E. (1984) 'Acerca de la legislación sobre Contratos Económicos', Revista Jurídica, No. 2. La Habana, Ministerio de Justicia.
- Mariano Azuela Jr., Los Impuestos, prefacio de Luis Recasens Siches, prólogo de Porrúa, México D.F., 1986, p. 151.)
- Mederos Sasturain, o. 91988). Vocabulario Jurídico. Santiago de Cuba: Editorial Oriente.
- Mazolín, V.P; (et, al.) (1987). El Derecho Civil y Comercial en los países capitalistas, traducción del ruso de Noel Chaviano Saldaña. La Habana Editorial Pueblo y Educación.
- Peral Collado, D. (1980). Obligaciones y Contratos Civiles. La Habana Ministerio de Educación Superior.
- Pérez Echemendía, L.P.; Arbola Fernández, J. L. (2009) Expresiones y términos jurídicos. Santiago de Cuba. Editorial Oriente.
- Puig Peña F. Tratado de Derecho Civil (1957), t.1., Parte General, vol. 1, La norma jurídica. Editorial revista de Derecho Madrid,.
- Rapa Álvarez, V. (2009). Manual de Obligaciones y Contratos. La Habana: Editorial Félix Varela.
- Recasens Fiches, Luis, Tratado General de Filosofía del Derecho, (1959), editorial García maníes, Imprenta Universal, México.
- Reglamento Orgánico de la ONAT, (2010)
- Rodríguez Fonseca, A. (1973): Algunas consideraciones sobre la economía y las instituciones jurídicas". Revista Cubana de Derecho, No. 5, La Habana.
- Roemer, A. (1994). Introducción al análisis económico del derecho. Instituto Tecnológico Autónomo de México, Sociedad Mexicana de geografía y Estadística.

- Umansky I, del Toro Ríos JC, Hernández Herrera R, Benítez Fernández A, Chaviano Saldaña N, Santos Cid CM, Peralta del Valle MdR, López García M, Francisco Suero L, Fonteboa Vizcaíno A, Gastardi Pico OE, Carbonell Sotto AA, Otero Riera L, Llaguno Barres JE, Peison Lorenzo S and Reyes Hernández CM (2003) Administración Financiera del Estado Cubano. En: CECOFIS (Ed.) La Habana.
- Zavala Ortiz, José Luis, Manual de Derecho Tributario, Editorial Jurídica ConosurLtda, Santiago de Chile, 1998, p. 25.

## **II- LEGISLACIÓN**

### **Legislación cubana**

- Acuerdo No.2819, de fecha 25 de noviembre de 1994, del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros
- Acuerdo No.2915, de fecha 30 de mayo de 1995, Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros.
- Código Civil anotado y concordado (2011), Ley No. 59 de 16 de Julio de 1987, Editorial de Ciencias Sociales, La Habana,
- Decreto Ley 169, de fecha 10 de enero de 1997, De las Normas Generales de los Procedimientos Tributarios.
- Ley No. 73 del Sistema Tributario, de fecha 4 de agosto de 1994.
- Ley 113 del Sistema Tributario, de fecha 23 de julio de 2012.
- Ley 105 de Seguridad Social, de fecha 27 de diciembre de 2008.
- Resolución V No.135, de fecha 20 de septiembre de 1995, dictada por el Ministro de Finanzas y Precios, de creación de la ONAT.
- Resolución No. 53 de 1996 del Ministerio de Finanzas y Precios, Impuesto de los Servicios Públicos en Gastronomía y Alojamiento.
- Resolución No. 105/08 del Ministerio de Finanzas y Precios, sobre el pago de la Contribución Especial a la Seguridad Social de los trabajadores que resulten beneficiados con los incrementos salariales que se apliquen a partir del mes de mayo de 2008.

- Resolución 261/16 del Ministerio de Finanzas y Precios, sobre las condiciones para la implementación del pago de Contribución Especial a la Seguridad Social

### III- INTERNET

- El Impuesto, de Wikipedia, la enciclopedia libre, tomado del sitio: <http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>. Consultado el día 13/11/2011.
- El Sistema Tributario en Cuba y el impuesto como principal transferencia económica del Ingreso Público, tomado del sitio: [www.monografias.com](http://www.monografias.com), sistema tributario, consultada el 13/11/2011
- González Álvarez, L.R.: "Nuevo método para el registro de las devoluciones en las Tesorerías Municipales de la ONAT utilizando el Versat" en Observatorio de la Economía Latinoamericana, N° 128, 2010. Texto completo en <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/cu/2010/lrga.htm>

### Guía de Encuesta.

Objetivo: valorar en el personal económico de las entidades del sector empresarial las dificultades que existen relacionadas con el efecto de la normativa vigente para las retenciones a cuenta de la Contribución Especial a la Seguridad social sobre los Ingresos Personales y la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado

¿Cuáles son las mayores dificultades que usted considera inciden en el cumplimiento de la obligación tributaria a cuenta de las retenciones de la Contribución Especial a la Seguridad social sobre los Ingresos Personales?

¿Considera efectivos los por cientos a tener en cuenta para las retenciones a realizar por los ingresos obtenidos de los trabajadores en el sector empresarial?

**Guía de Entrevista.**

Objetivo: evaluar la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación de los Lineamientos Generales número 56 y 57, del Modelo de Gestión Económica.

¿Considera usted que se cumplen los lineamientos de la política fiscal a partir de la recaudación de Ingresos?

¿Cómo contribuye la entidad que usted representa al desarrollo local?