



**UNIVERSIDAD “JOSÉ MARTÍ” DE SANCTI SPÍRITUS  
FACULTAD DE HUMANIDADES**

El tratamiento jurídico del hecho imponible en la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

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

**Autor:** Leyanet Raimundo China

**Tutor:** Msc. Tania Peña Valdés

**Sancti Spíritus, 2018**

***“Nadie está exento de abonar los tributos establecidos y que la cuantía de estos depende de los ingresos y el patrimonio que se posea.”***

General de Ejército Raúl Castro Ruz

*Discurso de Clausura de la Asamblea Nacional, diciembre 13 de 2012*

## ***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.

---

**Leyanet Raimundo China**

**AUTORA**

---

**Msc. Tania Peña Valdés**

**TUTORA**

# *NOTA DE ACEPTACIÓN*

---

**PRESIDENTE**

---

**SECRETARIO**

---

**VOCAL**

## **DEDICATORIA**

- ✓ *A Tania, mi tutora, por su apoyo incondicional.*
- ✓ *A María del Pilar, mi abuela del alma con mucho amor.*
- ✓ *A mis padres con el verdadero e infinito amor de una hija.*
- ✓ *A mi hermana Clau con todo el cariño del mundo.*
- ✓ *A toda mi familia por su inmenso amor.*

## **AGRADECIMIENTOS**

- ✓ *A Tania, mi tutora, por todo su esfuerzo, su dedicación, por hacerme más grande profesionalmente, por su apoyo incondicional y por confiar en mí para llevar a cabo esta investigación.*
- ✓ *A mis padres por darme la vida, por estar a mi lado en todos los momentos de ella, por darme tanto amor, por darme la fuerza necesaria para seguir adelante, por guiarme por el buen camino, por apoyarme a lo largo de mi carrera y por saber que siempre puedo contar con su mano para salir adelante.*
- ✓ *A Clau, mi hermanita bella por brindarme tanto amor.*
- ✓ *A toda mi familia por su inmenso amor y por brindarme siempre su apoyo en todos los momentos de mi vida.*
- ✓ *A los profesores de la facultad, que tanto me han enseñado y contribuyen a mi formación y desarrollo profesional.*
- ✓ *A mis amigas Cecilia e Ilianis quienes me han brindado su apoyo en los momentos más difíciles y han estado a mi lado a lo largo de toda mi carrera.*
- ✓ *A todas las personas, sin excepción, que me apoyaron y ayudaron a vencer*
- ✓ *Todas las pruebas que tuve en el camino.*

***A todos aquellos que hoy disfrutan mi éxito,***

***Gracias, Leyanet.***

## **RESUMEN**

Con el objetivo general de valorar los elementos vinculados al hecho imponible regulado en la ley tributaria, se desarrolló esta investigación. En ella se hace un análisis del **El hecho imponible** es un concepto utilizado en Derecho Tributario que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo. 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.

En atención a lo anterior se analiza desde el punto de vista teórico y normativo El hecho imponible, comparando el tratamiento que recibe el mismo en algunas legislaciones internacionales y en la legislación cubana.

Por otra parte se tratará acerca del Tratamiento Jurídico a los hechos imposables a partir de casos concretos a la luz de la política económica y social del Partido.

# ÍNDICE

## **INTRODUCCIÓN/ 9**

### **CAPITULO I: Consideraciones históricas y doctrinales del Sistema tributario cubano a la luz de la política financiera y de los hechos imponibles generadores de ingresos /14**

#### **1.1 Antecedentes históricos del Sistema Tributario /14**

##### **1.1.1 Evolución del Tributo en Cuba /14**

##### **1.1.2 Fundamento teóricos del tributo /17**

#### **1.2 Los hechos generadores de obligaciones tributarias /33**

##### **1.2.1 Evolución histórica de los supuestos de hechos que originan el nacimiento de obligaciones tributarias /33**

#### **1.3 Características del hecho imponible /38**

##### **1.3.1 Estructura del hecho imponible /38**

##### **1.3.2 Requisitos del hecho imponible /39**

##### **1.3.3 Reserva de ley /39**

##### **1.3.4 Efectos del hecho imponible /40**

##### **1.3.5 Naturaleza jurídica del hecho imponible /41**

##### **1.3.6 Elementos del hecho imponible /42**

### **Capítulo II: Tratamiento Jurídico a los hechos imponibles en legislaciones foráneas y en Cuba /45**

#### **2.1 Tratamiento jurídico a los hechos imponibles generadores de ingresos en legislaciones foráneas /45**

#### **2.2 Evaluación de 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, a partir de los resultados obtenidos con la aplicación de las técnicas elaboradas /47**

#### **2.3 Tratamiento Jurídico a los hechos imponibles a partir de casos concretos a la luz de la política económica y social del Partido/49**

**CONCLUSIONES /73**

**RECOMENDACIONES /75**

**BIBLIOGRAFÍA /76**

**ANEXOS /80**

## ***INTRODUCCIÓN***

Constituye una importancia para el sostenimiento de la economía en nuestro tiempo, la legalidad de tributar a partir de los diferentes hechos imposables en que intervienen los sujetos de derecho en el ejercicio de su actividad económica, y por consiguiente, la necesidad de un análisis y estudio del tema es una exigencia, debido a que precisamente, en cuanto el Estado pone en práctica la creación de entidades que desarrollan una actividad económica constitutiva de empresa, a su vez, hace que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo administrativo y los consiguientes vínculos jurídicos con los particulares, encuentren en la ley su disciplina fundamental.

Si se tiene en cuenta que los elementos del hecho imponible operan para el cumplimiento eficaz y válido de forma íntegra conforme informa la lógica y la razón, la regulación no debe suponer una afectación a la determinación del cumplimiento de la obligación tributaria.

El tributo es una obligación *ex-lege*; es decir en primer lugar nace de la Ley: de una hipótesis normativa, un mandato contenido en la norma, de un hecho de la vida real que coincide con la hipótesis normativa. La concurrencia de ambas hace nacer la obligación de contribuir, sin intervención de la voluntad humana. La hipótesis contenida en la norma se denomina hecho imponible.

Al establecer el tributo, el legislador elige ciertos hechos como hecho imponible y trata de delimitarlos lo más claramente posible. Naturalmente en la determinación de tales hechos, el legislador obedece a determinados criterios.

El hecho imponible ha de revelar generalmente una cierta capacidad económica; es el primero pero no el único, en cuanto al tributo sigue siendo fuente de ingresos debe responder principalmente a este principio, pero puede ser utilizado para otros fines y establecido de acuerdo a otros criterios, siempre y cuando estos no sean contrarios a nuestra Constitución, o mejor estén protegidos por ésta. Al proceder a la selección de hechos imposables, por tanto el legislador sigue ciertas razones, tales criterios y razones son la causa de esta selección, y son el

fundamento y causa de los distintos hechos imponible y de los distintos tributos que estos configuran.

Una vez que la ley ha configurado, el hecho imponible, su realización origina la obligación de tributar. Estamos entonces ante un supuesto de sujeción al tributo. Cuando no se realice el hecho no existirá obviamente tal sujeción.

En ciertos casos las leyes tributarias recogen supuestos de no sujeción para evitar dudas sobre hechos que pudieran plantearlas o para contribuir a aclarar los límites del hecho imponible.

En otros casos la ley señala que a pesar de realizarse el hecho, no nace la obligación de contribuir. Estamos entonces ante una exención.

La configuración del hecho imponible se hace así naturalmente en base a distintos elementos positivos y negativos. Los supuestos de no sujeción y las exenciones ayudan a fijar sus límites y estos beneficios se consideran sacrificios fiscales.

En la actualidad se están implementando nuevos tributos los cuales se complementan con la ley del Presupuesto del Estado. La diversidad de hechos imponible por tributos, la aplicación de una doble tributación a cuenta del mismo hecho realizado, la existencia de varios tipos impositivos dentro de la clasificación de los hechos, la determinación de valores legales y valores referenciales para determinar la base imponible a tener en consideración para cumplir la obligación tributaria en un mismo hecho jurídico realizado.

En este orden de pensamiento el **problema científico** que motivó a la autora a realizar esta investigación consiste en que la regulación actual sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a partir de la realización del hecho imponible regulado en la Ley 113 incide negativamente en la carga tributaria de los contribuyentes.

**Objetivo General:** valorar los elementos reguladores de los hechos imponible establecidos en la ley tributaria que inciden negativamente en la carga tributaria de los contribuyentes.

**Para dar tratamiento al objetivo general nos planteamos las siguientes preguntas:**

¿Cuáles los referentes jurídicos y normativos del hecho imponible?

¿Cómo es el tratamiento jurídico del hecho imponible que se aprecia en algunas legislaciones foráneas?

¿Cuáles son los elementos reguladores del hecho imponible establecidos en la ley tributaria que inciden negativamente en la carga tributaria de los contribuyentes?

¿Qué problemas existen en 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?

**Objetivos específicos:**

1. Analizar jurídica y doctrinalmente el hecho imponible y los elementos que lo configuran como supuesto normativo.
2. Comparar a través del estudio de algunas legislaciones foráneas el tratamiento jurídico del hecho imponible.
3. Argumentar los elementos reguladores del hecho imponible establecidos en la ley tributaria que inciden negativamente en la carga tributaria de los contribuyentes
4. 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.

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 obligaciones tributarias a partir de los hechos imponibles 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 del hecho imponible, 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 a los distintos hechos imponibles 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:** Permitted valorar en los contribuyentes, el estado de opinión referente a los tributos que deben aportarse a partir de la realización del hecho imponible.

- Entrevista: Permitió 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.

El tema resulta novedoso pues se reflexiona sobre el tratamiento dado a los elementos que integran los diferentes hechos impositivos configurados en la normativa tributaria. Asimismo, se propone a tenor de los lineamientos de la política económica y social del país y en armonía con la base teórica doctrinal, nuevas concepciones sobre la regulación de estos a fin de garantizar mayor seguridad 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 vinculados al hecho imponible regulado en la ley tributaria que inciden en la carga tributaria de los contribuyentes. . 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 “Consideraciones históricas y doctrinales del Sistema tributario cubano a la luz de la política financiera y de los hechos impositivos generadores de ingresos”, capítulo, en el cual se aborda de manera general el análisis histórico y doctrinal de la institución del tributo y de los hechos impositivos. En un segundo capítulo titulado “Tratamiento Jurídico a los hechos impositivos en legislaciones foráneas y en Cuba”, se aborda el tratamiento jurídico dado por las legislaciones foráneas a los hechos impositivos y los elementos vinculados al hecho imponible que inciden de forma negativa en la carga tributaria de los contribuyentes regulados en la Ley 113 del Sistema tributario Cubano y su Decreto 308 de las normas y procedimientos tributarios aprobados ambos en el año 2012.

# DESARROLLO

## **CAPÍTULO 1: Consideraciones históricas y doctrinales del Sistema tributario cubano a la luz de la política financiera y de los hechos impositivos generadores de ingresos.**

### 1.1- Antecedentes históricos del Sistema Tributario.

El tributo nace con la humanidad, cuando las tribus vivían en colectividad y se asociaban con el fin de protegerse y preservar la vida. Fue la primera manifestación, asociarse para aportar y tributar para vivir y protegerse.

En la sociedad esclavista existió la institución del tributo a partir de un excedente de producción derivado de la explotación del trabajo del hombre.

Durante la edad media europea, los campesinos estuvieron obligados a vivir y trabajar en un único lugar al servicio de los nobles terratenientes. Estos labradores, llamados siervos, que se ocupaban de las tierras de su dueño, al que llamaban señor, recibían a cambio una humilde vivienda, un pequeño terreno adyacente, algunos animales de granja y protección ante los forajidos y los demás señores. Los siervos debían entregar parte de su propia cosecha como pago y estaban sujetos a muchas otras obligaciones e impuestos.

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial. Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria, cada país presenta determinadas particularidades, destacando Alemania, donde el Derecho tributario se limita a la regulación de los impuestos.

1

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

Muchas leyes y regulaciones impuestas por España, mantuvieron su vigencia hasta muy avanzado el siglo XIX y casi hasta la actualidad. Las mismas respondían a un sistema fiscal caracterizado por el desorden, que no respondía a la regulación de hecho alguno y solo constituyó un freno al desarrollo económico

---

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

cubano, beneficiando solamente a los comerciantes, al clero español y a la corona de ese país.

De manera general el sistema presente en esta etapa estuvo dirigido a garantizar el respaldo a la metrópoli, el sostenimiento del aparato represivo, cubrir el déficit y favorecer el enriquecimiento de los funcionarios haciendo uso de los recursos obtenidos por medio del robo de los fondos públicos, pasando por la población desposeída una gran parte de las cargas públicas. De manera tal que mientras ellos se enriquecían, el país carecía cada vez más, de caminos, servicios públicos y escuelas.<sup>2</sup>

En la etapa republicana el sistema fiscal estaba integrado por los mismos impuestos que se habían heredado de España y de la intervención norteamericana directa, dentro de los cuales los más importantes son los hechos imponibles que generaban ingresos obtenidos a partir de la renta de aduanas y de la contribución industrial y comercial. 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 de revolucionario se crean las bases para que el estado jugara un papel protagónico en el desarrollo socio-económico del país. A partir de este momento se comienzan a desarrollar un conjunto de acciones que tenían como objetivo fundamental el logro de una distribución más justa de los ingresos. Con este fin las transformaciones económicas tienden 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.

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

---

<sup>2</sup> Tomado del sitio <http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/tributos-impuestos>. Consultado el 7/09/2017

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, acordó encomendar al Gobierno la adopción de medidas tendientes al saneamiento financiero, que crearan las condiciones necesarias para la estabilización y recuperación de la economía.

Entre las medidas valoradas se 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.

### **1.1.2- 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.

En esta línea de desarrollo, a 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.

Sin embargo, de preguntarnos sobre la constitucionalización en ella de la obligación de tributar, y de la presencia en su texto de los principios esenciales de contenido jurídico-tributario, la respuesta sería difícil pues nuestra constitucionalidad se caracteriza por su escasez en esta materia y no presenta una sistematización adecuada en cuanto a la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, ni en ella 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, en tanto 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.

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.

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.

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.

No son estos los únicos principios que deben informar a los impuestos, como resulta de un preliminar análisis a los principios desarrollados por la doctrina y, en particular, como señaláramos en la nota anterior, según Newmark. La razón de su no análisis se justifica en que algunos, como el de neutralidad, tienen un marcado carácter económico, mientras que otros –como los de congruencia, sistematización y claridad– no son específicamente tributarios, sino que deben ser considerados por toda norma jurídica, independientemente de su objeto. 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>3</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.

Sin embargo, a 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 puestos 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.

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

---

<sup>3</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.

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. 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. 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.<sup>4</sup>

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.

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.

---

<sup>4</sup> QUERALT Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López: Curso de Derecho Tributario y Financiero, Editorial Tecnos, Madrid, 2006, p. 108.

.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 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. 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 autoinformación.

El principio de legalidad en su origen se encuentra originariamente vinculado al de la autoimposición, y constituye una limitación al poder del Estado en tanto los

impuestos han de ser establecidos por ley y, por consiguiente, una garantía de los ciudadanos que así podrán aprobar los impuestos que han de pagar.<sup>5</sup>

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.

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.

Varios son los autores que han dado su concepción de tributo, Fernando Pérez Royo,<sup>6</sup> define el tributo como “la prestación pecuniaria de carácter coactiva

---

<sup>5</sup> Berliri, Antonio, Principios de derecho tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 168.”

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 recurso 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>7</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 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>8</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.

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

---

<sup>6</sup> LAPATZA, J ; HERNÁNDEZ, C; QUERALT, M y ROYO,P. Curso de Derecho Tributario, Madrid, España: Marcial Pons,1988.

<sup>7</sup> SAINZ, F, Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, España Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid 1990.p. 212

<sup>8</sup> FERREIRO, L. Curso de derecho Financiero Español. Madrid, España, Marcial Pons, 2000, p.182

encuentran dos o más personas, que aparece regulada como una unidad por el ordenamiento jurídico, organizándole con arreglo a determinados principios”<sup>9</sup>

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>10</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 específica con el fin de satisfacer necesidades sociales.

Los impuestos se clasifican en:

- directos: recaen sobre la renta y el patrimonio, gravan la riqueza en sí misma, directa e inmediatamente considerada. Ej: Impuestos sobre ingresos personales, impuestos sobre utilidades.

---

<sup>9</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. Técnos, reimpresión, 1990.

<sup>10</sup> V.J.J. Ferreriro Lapatza: 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.

- Indirectos: gravan, tienen por objeto precisamente manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como son la circulación o consumo de la riqueza. Ej: I.V.A. (Impuesto al valor añadido).
- objetivos: aquellos que gravan una determinada riqueza sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo. Ej: indirectos.
- Subjetivos: aquellos en que la situación personal del sujeto pasivo se tiene en cuenta en una u otra forma a la hora de determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Ej: directos.
- reales: gravan una renta o un producto que procede de una determinada fuente, sin ponerlo en relación, al menos inmediatamente de forma que no pueda ser pensada sin ella, con la persona que la recibe. Ej: indirectos
- personales: gravan una manifestación de la riqueza que no puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona. Así por ejemplo, los impuestos que gravan la renta global (proceda de donde proceda) de una persona física o jurídica o los que gravan el patrimonio total de una persona. Ej: directos.
- instantáneos: aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo y es tenido en cuenta por la ley sólo en cuanto se ha realizado completamente.
- Periódicos: aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo. Así por ejemplo, ser propietario de un edificio y tener derecho, por tanto, a percibir las rentas que de él se deriven determina la realización del hecho imponible de un impuesto periódico.

La Ley 113 del Sistema Tributario los clasifica a partir de determinados hechos imponibles refrendados en la norma:

Atendiendo a los ingresos o utilidades obtenidos por los contribuyentes a partir de la comercialización, ventas o servicios prestados.

Por la propiedad o posesión de determinados bienes muebles o inmuebles.

Por la realización de hechos imponibles de transmisión de bienes y herencia incluidos el pago sobre los documentos y su respectivo gravamen.

Por la utilización de fuerza de trabajo en la realización de la actividad económica.  
Y los hechos dirigidos a la correcta utilización o explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente

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

Se clasifican según el hecho imponible de:

Transitar por determinada vía o trayecto por la cual se debe pagar un Peaje, por el servicio que se recibe si ocurre una avería o suceso en ese tramo señalado.

Por los Servicios de Aeropuertos a Pasajeros

Por el hecho de radicar Anuncios y Propaganda Comercial

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

El hecho imponible de que las entidades empleen a los beneficiarios del régimen de la seguridad social.

El hecho imponible de ser trabajador por cuenta propia, artista, comunicador, diseñador y no estar afiliado a un régimen de seguridad social, 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

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.

Los análisis acerca de la interpretación jurídica de la norma tributaria resultan de gran utilidad a todos los juristas, en general, para aquellos encargados de la solución de conflictos y, especialmente, para los que desempeñan la función jurisdiccional y les permita tener una idea abarcadora y profunda acerca de las lagunas legales y su solución a través de la integración del Derecho, que pasa, inevitablemente, por dilucidar el papel que tiene la interpretación en este contexto.

El enfoque de nuestra visión acerca de la actividad interpretativa y las polémicas fundamentales que giran en torno a ella acota su utilidad ante la presencia del problema de las lagunas. La interpretación, aunque no es suficiente en sí misma, es una herramienta ineludible ante estos casos, de principio a fin, desde la detección de las lagunas y durante el proceso integrador en la búsqueda de la solución más justa y equitativa. Por su importancia, nuestro objetivo es brindar herramientas teóricas de utilidad general y reflexiones específicas en torno a este problema.

Todo jurista, ya sea desde la teoría o la práctica jurídica, se enfrenta constantemente con el reto de la interpretación del Derecho, consecuencia, esencialmente, de la generalidad y abstracción que caracteriza a sus normas.

Manifiesta el profesor Díez-Picazo que la locución latina *interpretes* procede del griego *meta fraxtes* e indica al que se coloca entre dos que hablan para hacer conocer a cada uno de ellos lo que el otro ha dicho o está diciendo.

Puede encontrarse en el vocabulario cotidiano el término «interpretación»<sup>11</sup> utilizado para designar diferentes situaciones. Por ejemplo, el que traduce lo que hablan dos personas en idiomas o lenguajes diferentes se designa intérprete, al igual que aquel que ejecuta una obra artística cualquiera, ya sea literaria, musical, teatral, u otras. No debe comprenderse el acto de interpretar como una mera labor de intermediación, sino que, inevitablemente, su ejecutor, ante cualquiera de los casos anteriores se encuentra realizando su propia obra interpretativa.

Todo acto de realización o de aplicación del Derecho parte de la interpretación relacionar la interpretación solo con la labor de aplicación que realizan los operadores jurídicos por ser la más palpable, desde un análisis amplio, devendría una visión restrictiva. 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.

El concepto de la interpretación jurídica, aunque con elementos similares, se puede encontrar enunciado de manera diferente entre los autores que lo han abordado. Su definición constituye punto de partida obligado en torno al tema. Nino considera que «la determinación de qué norma ha sido sancionada presupone la actividad de interpretar tales símbolos, o sea de atribuirles significados».

Para Puig Peña la interpretación «es la investigación dirigida a adquirir el sentido y alcance de una norma jurídica».

---

<sup>11</sup> Cfr. Luis Díez-Picazo: Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho, Ariel Derecho, Barcelona, 1993, p. 235. MAJELA FERRARL y AUNNEr 102

Prieto Sanchís plantea que «por interpretación conviene entender dos cosas: primero, atribuir significado a las normas, clarificar qué es lo que quieren decir; segundo, delimitar su campo de aplicación, delimitando los hechos, las situaciones, etcétera, en que cada norma es relevante».

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 iscal al cumplimiento de los objetivos generales de la Hacienda Pública.<sup>12</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. Este principio exige que la Ley contenga 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 que impide que la administración tenga facultades de disposición sobre los créditos tributarios de que es acreedora. Es más, los principios generales del Derecho tributario determinan no sólo la indisponibilidad con carácter general de la obligación tributaria por parte de la administración, sino que además debe procurar la práctica efectividad de estas obligaciones, ha 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).<sup>13</sup>

---

<sup>12</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

<sup>13</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

Es una obligación 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.<sup>14</sup>

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. Pueden estar sujetos a condición los negocios que le sirven de sustrato. Por ej: si hay un impuesto sobre compraventa, a la recaudación de la obligación tributaria no le importan las condiciones a las que pudo haber estado

---

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

<sup>14</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

sujeto el negocio jurídico en sí entre comprador y vendedor pero en ningún caso puede subordinarse el cumplimiento de la obligación 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. Ej: una catástrofe natural, etc. Nunca 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.

## **1.2- Los hechos generadores de obligaciones tributarias**

### **1.2.1. Evolución histórica de los supuestos de hechos que originan el nacimiento de obligaciones tributarias.**

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>15</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

---

<sup>15</sup> Álvarez y Rangel: La Imposición directa sobre la renta de la persona natural, Universidad de la Habana, 1996.

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.<sup>16</sup>

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 gran 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.

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,

---

<sup>16</sup> Álvarez y Rangel: La Imposición directa sobre la renta de la persona natural, Universidad de la Habana, 1996.

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

Varios son los determinados aspectos o elementos de la realidad social que son contemplados por las legislaciones tributarias, configurándolos como supuestos normativos y atribuyéndoles determinadas consecuencias jurídicas. Tales supuestos de hechos contemplados en la norma y cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, reciben la denominación de hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo.

Presupuesto de hecho del tributo y hecho imponible señalan una misma realidad y se usan indistintamente pero nuestro Derecho Positivo prefiere la expresión hecho imponible pues es más precisa y se presta menos a confusiones. El presupuesto de hecho puede referirse a todo tipo de obligaciones, el presupuesto de hecho del tributo y el hecho imponible sólo a la obligación tributaria.

En primer lugar el hecho imponible es un hecho, tiene una significación meramente fáctica, con ello se trata fundamentalmente de resaltar el carácter ex lege de la obligación tributaria. Cualquiera que sea el contenido y la estructura de derecho imponible los efectos de su realización vienen determinados únicamente

por la ley, a los ojos del legislador tributario el hecho imponible es eso, un hecho y sólo la ley, la voluntad de la ley determina los efectos de su realización.

El hecho imponible es un hecho jurídico, es la imagen abstracta de un concreto estado de cosas previsto, descrito, configurado por la norma jurídica y cuya efectiva realización determina los efectos jurídicos previstos por el ordenamiento. Su naturaleza jurídica aparece así perfectamente clara, sin embargo el artículo 4 inciso c del Decreto Ley 169 nos habla de hechos imponibles de naturaleza jurídica o económica: Cuando se refiere a hechos de naturaleza jurídica esta señalando los hechos imponibles constituidos por un negocio jurídico o un acto jurídico ya descrito y configurado por el ordenamiento. Ej. Una compraventa una autorización administrativa, etc.

Es la capacidad económica, es un principio de justicia tributaria. Al proceder a la selección, el legislador de hechos imponibles debe seguir determinados criterios, 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 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.

La renta se puede medir como renta ganada, como un ingreso que uno percibe, como la posesión de un patrimonio o se mide también como renta gastada.

En cualquiera de los dos casos se manifiesta una capacidad económica en el sujeto. El legislador a la hora de determinar que un hecho es imponible,

necesariamente tiene que preveer 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. Por ej: el salario en Cuba.

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>17</sup>

El **hecho imponible** es un concepto utilizado en Derecho tributario que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo.

Otra corriente doctrinaria opina que el hecho imponible no tiene el carácter generador de la obligación tributaria, siendo la obligación tributaria quien

---

<sup>17</sup> Colectivo de autores: apuntes de Derecho Financiero Cubano. Ed. Felix Varela, La Habana, 2005

determina el nacimiento de dicha contribución. Por lo tanto el hecho imponible genera una especie de pre-relación jurídica tributaria.<sup>18</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- Características del hecho imponible**

- a) Constituye un presupuesto o condición previa para el nacimiento de la obligación tributaria
- b) Es una nota distintiva del tributo; permitiendo su configuración.
- c) Constituye un índice o manifestación de capacidad económica.
- d) Es fijado por la Ley, es decir exige su configuración legal
- e) Posee, en todo caso, una naturaleza jurídica
- f) Tiene función de índice o manifestación de la capacidad económica.

#### **1.3.1- Estructura del hecho imponible**

El núcleo estructural del hecho imponible, común en todos los supuestos, supone la existencia de una manifestación concreta de capacidad contributiva, determinada territorial y temporalmente con precisión.

Por otro lado, la ley tiene una gran libertad de maniobra para determinar la estructura del hecho imponible, pudiendo contemplar la tipificación de cualquier lado de las manifestaciones de capacidad contributiva existentes, ya sean generales o parciales; hechos instantáneos o hechos dados durante un plazo de tiempo determinado; o bien, hechos producidos dentro del territorio del Estado o fuera de él, en el supuesto de que el Poder Tributario tenga legitimación para tal agravamiento extraterritorial.

#### **1.3.2- Requisitos del hecho imponible**

---

<sup>18</sup> V.F. Sainz de Bujanda: Lecciones de derecho Financiero, ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid 1990.

### **a) Concreción**

Los elementos materiales, temporales y territoriales han de ser necesariamente concretados para el correcto establecimiento del hecho imponible. Hay que resaltar que este no sólo genera la obligación tributaria, sino que además viene a conformar la prestación, y por lo tanto, el tributo en general, de manera que se hace necesario una descripción concreta del supuesto de hecho que servirá como hecho imponible en la determinación del tributo.

### **b) Manifestación de capacidad económica**

El hecho imponible ha de darse forzosamente como consecuencia de una manifestación concreta de capacidad económica. Tal requisito no sólo viene impuesto por suponer el cumplimiento de un principio tributario, sino que además, en el caso de España, el principio viene garantizado por el propio texto constitucional.

### **c) Manifestación del Poder Tributario**

El hecho imponible, por su condición de manifestación concreta del Poder Tributario, deberá respetar los límites establecidos para éste. De esta manera, han de respetarse los límites territoriales, y cualquier hecho imponible que incorpore una manifestación de capacidad económica realizada en el exterior requerirá la fijación de un criterio de sujeción universal y aceptación bilateral, multilateral o consuetudinaria entre el Estado que grava y aquel en cuyo territorio se produzca la manifestación de capacidad económica.

Por otro lado, el Poder Tributario requiere una legitimación legal y constitucional para actuar, y por lo tanto, tal límite se extiende al hecho imponible. Esta cuestión tiene un especial interés a la hora de resolver conflictos entre los poderes tributarios territoriales del propio Estado español.

### **1.3.3- Reserva de ley**

El hecho imponible ha de ser establecido por la ley, de acuerdo al principio tributario y constitucional de la reserva de ley. De esta manera, el hecho imponible se considera un elemento básico del tributo, y por lo tanto, no puede ser regulado por normas infralegales de carácter reglamentario, como el Real Decreto, la Orden Ministerial y demás. Respecto a su eventual regulación vía Decreto-Ley, existe división doctrinal sobre su validez en la materia. La polémica gira en torno a las limitaciones del propio Decreto-Ley, y la consideración o no del tributo como una restricción de derechos, concretamente, del derecho de propiedad.

### **1.3.4- Efectos del hecho imponible**

#### **a. Obligaciones surgidas**

La realización del hecho imponible no sólo supone el nacimiento de la obligación tributaria, sino también de los llamados deberes fiscales. El sujeto pasivo no sólo habrá de cumplir con la propia prestación tributaria, es decir, pagar el importe de la misma, sino que además, estará sometido a una serie de obligaciones de hacer, conocidas como deberes fiscales, y que complementan a la obligación principal.

De esta manera, las obligaciones surgidas a raíz del hecho imponible siguen la siguiente clasificación:

- Obligación tributaria principal.
- Deberes fiscales:
  - Obligación de realizar pagos a cuenta.
  - Obligaciones entre particulares.
    - Repercusión.
    - Retención.
    - Ingresos a cuenta.
  - Obligación de información.
    - Propia

- En relación con terceros.
- Obligaciones accesorias:
  - Interés de demora.
  - Recargos.
- Obligaciones tributarias formales.

#### **b. Carácter individual de la obligación**

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.

En Venezuela la Obligación Tributaria es individual, mas aún no es regida, debido a que, quien pague la obligación puede no ser el obligado haciendo la Declaración de Impuestos correspondiente. En este caso el Acreedor que era el Estado sale de la relación jurídica, y tercero que paga se vuelve acreedor del individuo que en la primera vez debía al Estado.

#### **1.3.5- Naturaleza jurídica del hecho imponible**

Dado que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley, para configurar el tributo, su naturaleza no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella.

Es inexacta la noción de una pretendida naturaleza económica de hecho imponible, con ello sólo puede entenderse que el legislador tributario, a la hora de establecer hechos imponibles, puede adoptar hechos de la realidad de naturaleza económica, p.e. un ingreso o un gasto, o de naturaleza ya jurídica, p.e. un arrendamiento o incluso de una naturaleza física, superficie de un local, o en fin de cualquier otra naturaleza. Pero siempre son presupuestos normativos y deberán fijarse sus requisitos, alcance y efecto de acuerdo con la propia norma que los tipifica, y no por su forma de presentarse en la realidad.

### **1.3.6- Elementos del hecho imponible**

- **El elemento subjetivo del hecho imponible**

Un extremo esencial que la norma ha de contemplar es el sujeto que debe resultar gravado una vez se ha realizado dicho hecho.

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 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. En algunos casos, podría obtenerse de la propia definición del presupuesto objetivo cuál es esa relación a la que la ley dota de relevancia para imputar, al sujeto que en ella se encuentre, los efectos tributarios. En otros pueden concurrir varias personas en su realización, con igual intensidad e importancia, resultando difícil o imposible aislar la relación que debe entenderse significativa para imputar, a quien se halle en la misma, la condición de contribuyente. P.E. de la compraventa, donde la ley ha de señalar si es la relación de adquirente o la de transmitente o alguna otra, la que define al sujeto gravado.

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 elemento objetivo del hecho imponible**

En el elemento objetivo se distinguen cuatro aspectos: material o cualitativo, espacial, temporal y cuantitativo.

1. El aspecto material es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o

como gasto. Según su formulación, puede dar lugar a hechos imponibles genéricos o específicos. Los genéricos no citados expresamente en la norma, pero subsumibles en su delimitación global y los específicos sólo los expresamente especificados o detallados en ella.

2. El aspecto espacial indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta. En el plano internacional, dada la vigencia del principio de territorialidad, en su correlato del de residencia efectiva, la ley ha de señalar el lugar donde se entiende realizado el hecho imponible, de ello dependerá que se someta o no a la ley española. En la esfera interna, dichos criterios de territorialidad asumen aún mayor relevancia, haciéndose indispensable la concreción del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible.
3. El aspecto temporal reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, determinando el instante en que éste se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo del tributo. Aunque la regla general éste tendrá lugar cuando concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la ley tributaria el momento exacto del devengo. Atendiendo al aspecto temporal, se dividen los tributos, los impuestos y algunas tasas, en periódicos e instantáneos.
4. Finalmente, el aspecto cuantitativo del elemento objetivo expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Habiendo tributos fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto (volumen de renta, valor del patrimonio, etcétera), pues en los fijos su hecho imponible no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su medición.

De lo expuesto en el capítulo se concluye que en la etapa que precedió al triunfo revolucionario, el tributo fue un activo instrumento de explotación que pesaba sobre los más desposeídos, al triunfar la revolución se renueva el sistema tributario. De 1967 hasta la década de 1980 se produjo una disminución del papel y de los instrumentos fiscales al desaparecer las relaciones monetarias

mercantiles y predominar la propiedad estatal. Esta etapa se caracterizó por la falta de sistematicidad de las normas tributarias y por la ausencia de una norma general que regulase los procesos tributarios.

El tributo, además de ser medio para recaudar ingresos, ha de constituir instrumento de la política económica general y responder a las exigencias del desarrollo económico social del país. El deber de contribuir a partir de la realización de un hecho imponible es requisito y se regulan en la norma los supuestos positivos y negativos que deben ser cumplidos por los contribuyentes a partir de que realizan el ejercicio de trabajo por cuenta propia o una actividad constitutiva de empresa.

## **Capítulo II: Tratamiento Jurídico a los hechos imponibles en legislaciones foráneas y en Cuba**

### **2.1 Tratamiento jurídico a los hechos imponibles generadores de ingresos en legislaciones foráneas.**

El cumplimiento de obligaciones tributarias generadas a partir de la realización de determinados hechos imponibles es considerado 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. Por el contrario, Bolivia, Ecuador, España o Italia se encuentran entre los países que no las consideran como tales.<sup>19</sup>

En otros sistemas tributarios pueden existir categorías adicionales, como la figura del préstamo obligatorio (*empréstimo compulsório*) reconocido por el artículo 148 de la Constitución de Brasil de 1988 y que el Supremo Tribunal Federal declaró de naturaleza tributaria.

México emplea el término “derechos imponibles”, pero su Código Fiscal federal los define de forma similar a la naturaleza del hecho. La legislación mexicana en materia tributaria se acoge al principio de reserva de ley<sup>20</sup> de manera que ... sólo mediante ley debe definirse el hecho imponible, establecer quienes son los contribuyentes y responsables, fijar el monto del tributo, así como conceder exenciones y reducciones, mientras que los procedimientos y obligaciones pueden estar regulados en una norma secundaria.

Otros Estados dan un nombre diferente a los diferentes tributos en función del hecho imponible concreto, de entre los arriba expuestos, que gravan. El Código Tributario boliviano de 2003 distingue entre la patente municipal, que grava el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público y la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas; y la tasa, que grava los supuestos

---

<sup>20</sup> RODRIGUEZ, R Derecho Fiscal. 2da ed. México: Oxford University Press,2006

en los que la Administración presta un servicio o realiza actividades sujetas a normas de Derecho Público.

Chile diferencia entre las tasas por prestaciones públicas y los derechos habilitantes, una construcción doctrinal que hace referencia a los casos en el pago del tributo faculta al contribuyente para la realización de una actividad que de otro modo estaría prohibida. Finalmente, el Código Tributario del Perú, tras recoger el concepto de tasa, las clasifica en arbitrios (por la prestación de un servicio público), derechos (por la prestación de un servicio administrativo o el uso de un bien público) y licencias, equivalentes a los derechos habilitantes chilenos

### **Regulación en España**

En el ordenamiento jurídico español, la Ley General Tributaria (LGT) determina en su artículo 20 que «el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria».

El artículo 20 actual no dice eso. Nótese el uso de “presupuesto de naturaleza jurídica” con el que la ley identifica el hecho imponible, pues según la mayoría de la doctrina, la ley está dando una definición un tanto inexacta en el campo ontológico, de manera que lo idóneo sería hablar de hecho jurídico.

Cabe destacar que el artículo 20 de la Ley General Tributaria Española también afirma que el hecho imponible se utiliza para configurar cada tributo. De esta manera, el hecho imponible determinará si estamos ante un impuesto directo o indirecto, real o personal, sobre renta o sobre patrimonio, etc. Se convierte así en un elemento esencial del tributo, que tendrá efectos globales sobre éste.

Por otro lado, también se menciona el nacimiento de la obligación tributaria como un efecto del hecho imponible. Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias y la determinación de los obligados tributarios están previstos en el apartado 2, artículo 35 de la Ley General Tributaria Española así como el establecimiento de exenciones, bonificaciones y demás beneficios o incentivos fiscales que vienen impuesto por la ley.

### **Regulación jurídica de los Hechos imponibles en Venezuela**

La obligación de pagos de tributos se encuentra refrendada legalmente en la Carta fundamental de Venezuela en el artículo 317, donde establece que los tributos que deben pagarse son los establecidos por la ley.<sup>21</sup> En ese sentido el Capítulo 1, artículo 3 del Código Orgánico Tributario venezolano precisa que sólo a las Leyes especiales tributarias corresponde regular con sujeción a las normas generales la creación, modificación o supresión de tributos y definir los elementos integradores del mismo, facultad que no podrá ser delegada, aunque podrá autorizar para que anualmente en la Ley del presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

## **2.2- Evaluación de 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, a partir de los resultados obtenidos con la aplicación de las técnicas elaboradas.**

- Se aplicó una entrevista a especialistas de la Oficina nacional de Administración Tributaria donde el 100 por ciento refiere que se cumplen los lineamientos referidos a la política fiscal mediante el control y las determinaciones de deudas a través de auditorías o fiscalizaciones realizadas a los contribuyentes.
- 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 aportes que se obtienen mediante la contribución territorial que emana de las entidades que obtienen ingresos generados por servicios o comercialización.
- Se aplicó una encuesta a diversos contribuyentes con el objetivo de valorar el estado de opinión referente a 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

---

<sup>21</sup> Vid artículo 317 de la constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en gaceta oficial Extraordinaria No. 36.860, de fecha 30 de diciembre de 1999

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

Es necesario destacar que la capacidad contributiva mide la posibilidad de contribuir a los gastos del Estado de los sujetos. Es imposible medirla adecuadamente, por lo que se mide en la cantidad que el contribuyente tiene o ha ingresado en un periodo dado.

- Sistemas de impuestos sobre la renta.

En razón del sujeto

- Impuestos reales y objetivos:

Son los que gravan a las personas sin tomar en cuenta sus propias características personales, no admiten ningún tipo de descuento. ejemplo: contribución urbana. No se preguntan los gastos de las personas para medir la riqueza. Están en relación con el concepto de impuesto indirecto.

- Impuestos personales o subjetivos: Se toma en consideración la capacidad contributiva de las personas, en función de sus ingresos y su patrimonio. Ejemplo: impuesto sobre los ingresos personales, impuesto sobre los bienes personales. Se observa la riqueza y sus gastos, se personaliza el impuesto.

En razón de la actividad gravada

- Impuestos generales: Gravan generalmente todas las actividades económicas comprendidas en las normas. Ejemplos: impuesto sobre transmisión de bienes y herencia o sobre los servicios.
- Impuestos sobre consumos específicos: Gravan determinada actividad económica. Son los impuestos sobre el tabaco, los hidrocarburos, la electricidad, y sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que incluyen la cerveza, el vino y bebidas fermentadas, los productos intermedios y el alcohol y las bebidas derivadas. Además, también se regulan los impuestos especiales sobre determinados medios de transporte y sobre el carbón.

### **2.3- Tratamiento Jurídico a los hechos imponible a partir de casos concretos a la luz de la política económica y social del Partido.**

El Sistema Tributario ejerce una presión fiscal, la cual está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre la riqueza.

El establecimiento de un impuesto supone siempre para quien lo paga una disminución de su renta y por tanto un deterioro de su poder adquisitivo. Esto puede provocar variaciones en la conducta del sujeto que afectan a la distribución de la renta y de los factores. Por otro lado, algunos impuestos al incidir sobre el precio de los productos que gravan, es posible que los productores deseen pasar la cuenta del pago del impuesto a los consumidores, a través de una elevación en los precios. La presión fiscal es la suma de impuestos que afectan al contribuyente.

El Sistema Tributario es el conjunto de Normas a través de las cuales el Estado en carácter de Supra a Subordinado y de forma coercible ejerce su poder tributario sobre los contribuyentes, con el fin de ayudar a recaudar recursos públicos.

La sujeción de los sujetos o contribuyentes, a un determinado ámbito de imposición, se realiza, en cuanto individualizadores de la extensión del poder legislativo del Estado, a través de las reglas o puntos de conexión.

Consecuentemente, los puntos de conexión de las manifestaciones de riqueza que se someten a imposición son muy diversos, dependiendo de la manifestación de riqueza gravada, del tipo de tributo con que se grava, de los posibles límites jurídicos al tributo existentes en su caso y, finalmente, de las opciones de política socioeconómica del legislador tributario.

No basta para implantar un impuesto una tasa o una contribución especial que el legislador determine el hecho que da origen a la obligación de pagar una suma como tributo. Es necesario que de alguna forma determine además la cantidad a pagar.

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.

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.

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.

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

Existen dos formas o maneras de determinar la citada cantidad y en base a ellas los tributos pueden ser clasificados en dos categorías, tributos fijos y variables.

En los fijos la ley determina el hecho imponible y directamente la cantidad a pagar, en los impuestos variables la ley fija el hecho imponible pero no la cuota a pagar.

Esta se determina en función de dos elementos asimismo fijados por la ley: la base y el tipo de gravamen.

La base es una magnitud. Aplicando a ella el tipo de gravámen se determina la cuota es decir, la cuantía de la cuota. Esta se divide en base imponible y base liquidable.

Imponible: en todo tipo de tributo cuando se realiza el hecho imponible nace la obligación tributaria. En los tributos fijos la ley indica además la cantidad a pagar, en los variables esta se fija en base a dos elementos

La base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible pues en pura lógica si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se de el hecho imponible en todas sus partes completamente y una de sus partes o elementos necesarios es aquel cuya magnitud se toma como base.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Rodríguez Fonseca, A. (1973): Algunas consideraciones sobre la economía y las instituciones jurídicas". Revista Cubana de Derecho, No. 5, La Habana.

La base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo: es precisamente una dimensión o magnitud del elemento objetivo del tributo que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa. Ej: el elemento objetivo del tributo es la renta gravada y la base imponible es el montante de dicha renta. (Ver ejemplo de farmacia).

La base imponible puede expresarse en diferentes unidades monetarias (renta, valor de los bienes transmitidos o poseídos) unidades de peso (kilos producidos) volumen longitud, etc.

De esta forma se pueden clasificar las bases imponibles en dos categorías fundamentales, base imponible expresadas en dinero y base imponible no expresadas en dinero.<sup>23</sup>

Se entiende por base liquidable el resultado de practicar en caso de que corresponda en la base imponible, las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo.

Cuando la ley no autorice ninguna reducción en la base imponible, procede aplicar sobre esta directamente, el tipo de gravamen aunque si se quiere, puede decirse que en estos casos la base liquidable coincide con la base imponible.

Una vez determinada la base imponible y en su caso la liquidable, resta solo fijar el tipo de gravamen aplicable para que sea posible calcular la cuota tributaria.

La base ha de ser medida en cada caso concreto, la magnitud elegida ha de ser objeto de medición cada vez que se realice un hecho imponible para ello cada vez que se realice un hecho imponible la ley puede prever y ordenar diferentes métodos que en esencia pueden ser reconducidos a los dos siguientes:

Estimación directa: la ley ordena la medición directa e inmediata de la magnitud elegida como base (renta, valor del bien etc.)

---

<sup>23</sup> Rodríguez Fonseca, A. (1973): Algunas consideraciones sobre la economía y las instituciones jurídicas". Revista Cubana de Derecho, No. 5, La Habana.

Estimación objetiva: la medida de la base no se hace directamente sino utilizando ciertos índices, signos o módulos. La base a tener en cuenta en este caso no es ya la medida cierta y directa de la magnitud elegida como tal, sino la medida que resulta de la aplicación y valoración de los signos, índices o módulos previstos por la ley.

La diferencia entre ambos métodos puede verse con un ejemplo. el beneficio de una empresa puede ser estimado directamente de acuerdo con su contabilidad o puede ser estimado objetivamente en función del número de obreros si este se toma como índice del beneficio obtenido.

Naturalmente la elección de uno u otro método puede conducir a diferente resultado respecto a la base estimada por tanto las normas legales que determinan el método a seguir determinan también la medida que ha de ser tomada como base. Son normas de derecho tributario material.

La estimación directa revela mucho más claramente que la objetiva cual es la verdadera capacidad contributiva de cada contribuyente. Está claro que métodos diferentes exigen procedimientos diferentes.

Cuando se exigen métodos de estimación directa, se debe intentar un conocimiento cierto y directo de la base imponible.

Para ello la ley debe ordenar una forma de proceder que haga posible tener en cuenta y utilizar los datos y medios que mejor se avengan a al fin: el examen de la contabilidad de una empresa, la declaración del contribuyente etc.

En la estimación objetiva, por el contrario se renuncia al conocimiento cierto e inmediato de la base. La ley ordena que dicha magnitud se estime en función de unos índices signos o modos, la existencia de tales índices es lo único que se aspira a conocer.

El método de medición elegido y el procedimiento configurado por las normas delimitan en cada caso el régimen que ha de seguirse para la estimación de la base en cada tributo.

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>24</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.

Es aquél cuya capacidad contributiva tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo; es el realizador del hecho imponible y, por consiguiente, quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.<sup>25</sup>

A partir de las características propias de la actividad reconocida por la Ley como hechos imponibles, el trabajador por cuenta propia podrá ser ubicado para la tributación en un régimen simplificado, donde tributan aquellas actividades de

---

<sup>24</sup> VILLEGAS parte de una división tripartita entre los sujetos pasivos, los que define así: a) *contribuyente* es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio, b) *Sustituto* es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga "en lugar de", c) *Responsable solidario* es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de". En cuanto a los agentes retención y de percepción refiere el profesor VILLEGAS que son ambos sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena. No se puede decir *a priori* si son "responsables solidarios" o "sustitutos". Si el legislador los crea, pero a su lado deja el "contribuyente", serán "responsables solidarios". Éste es el criterio general que rige en la legislación argentina. Si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán "sustitutos". VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas...7ª Edición, cit.*, p. 255, 256, 263. En tal sentido la citada Ley 113 acoge en sus artículos como sujetos pasivos además del contribuyente, al retentor, perceptor y al responsable, aunque destaca que tal y como regula la norma pudiera dar a entenderse que no es visto el sujeto responsable como un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, Ley No. 113 Del Sistema Tributario, de fecha 23 de julio de 2012 (publicada en Gaceta Oficial Ordinaria No. 53 de 21 de noviembre de 2012).

<sup>25</sup> AUGUSTO SACCONI, Mario, *Manual de Derecho Tributario*, La Ley, Buenos Aires, Argentina 2002, p. 86; VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas...7ª Edición, cit.*, p. 257, 258.

menor complejidad y están obligados a pagar una cuota consolidada única sobre los ingresos personales.

También existe un régimen general de tributación donde figuran las actividades que generan más ingresos por su complejidad a la par que deben aportar además de la cuota mensual por los ingresos personales, deben aportar el diez por ciento sobre los ingresos brutos obtenidos por las ventas o los servicios prestados, lo que no indica estar en presencia de una doble imposición pero si de una doble tributación lo que lleva además a la liquidación de la Declaración Jurada sobre los ingresos personales acumulados o obtenidos en el año fiscal.

Esta ubicación se encuentra en la Resolución 20 de 2016 del Ministerio de Finanzas y Precios.

En la citada norma se encuentran las cuotas y el nivel de gastos autorizados a deducir, que son establecidos por el Ministerio de Finanzas y Precios teniendo en cuenta el tipo de actividad, lo que de forma genérica conspira contra el principio de generalidad

No tener en cuenta que una misma actividad por la afluencia de otros elementos como puede ser la ubicación donde se realiza la actividad, la oferta, las diferencias de precios, los gastos en la obtención de materia prima, la variación en los niveles de demanda hacen que determinen la cuantía de los ingresos que sin duda varían de un contribuyente a otro aunque desempeñen la misma actividad conspira contra el principio de equidad de la carga tributaria so pena de afectar e igual medida a quien obtenga mayores ingresos y a quienes obtengan menores,

Tampoco se valora la capacidad económica a la hora de determinar la cuota a pagar por el contribuyente a partir del hecho imponible que genere o desarrolle pues la aplicación de unas cuantía fija a pagar obviando los elementos expuestos at supra conlleva a una desproporcionalidad en la carga tributaria que con respecto a las diferencias de capacidad que como se observa muestran contribuyentes que realizan la misma actividad, pierda la necesaria equidad que la caracteriza.

Más atinada es la Ley 113 del Sistema Tributario Cubano cuando regula la aplicación de un tipo impositivo del 10 % sobre el total de los ingresos brutos obtenidos de las ventas o los servicios prestados pues grava el ingreso en la medida que aumenta o disminuye el mismo respetando cada uno de los principios que una cuantía fija establecida limita.

En lo relacionado con los hechos que permiten a los contribuyentes obtener beneficios o bonificaciones, la norma es muy general al expresar que el que realice el pago del impuesto sobre la propiedad o posesión o de determinados bienes antes del 28 de febrero puede obtener una bonificación de un 20 %, teniendo incongruencias relacionadas, con que, el mes de febrero cada cuatro años tiene 29 días.

Así mismo no indica este sacrificio fiscal en el referido impuesto sobre el transporte terrestre siendo el hecho imponible de mayor trascendencia en el año fiscal, más atinada en la Ley Tributaria refiriéndose al hecho imponible del pago del tributo sobre la Taza por radicación de anuncios o propagandas comerciales cuando expresa o establece que el que pague la totalidad de la cuota a pagar en el año fiscal a cuenta de este tributo, en el primer mes del año fiscal, puede bonificarse en un 10% la obligación principal.

La diversidad de hechos imponibles trae como consecuencia que no se perciba por parte del presupuesto del estado, las cuantías planificadas que garanticen las funciones sociales o la satisfacción de las necesidades de la sociedad, como el hecho imponible que realizan los artistas, creadores, diseñadores, comunicadores sociales que la norma complementaria les permite bonificarse hasta un 30 % de la cuantía a pagar en la Liquidación de la Declaración Jurada por Ingresos Personales, siempre que se demuestre por el contribuyente un incremento de la carga tributaria.

Por este mismo concepto de la liquidación anual sobre Ingresos Personales de los contribuyentes, el hecho de no contar con las finanzas necesarias para poder realizar y liquidar la Declaración Jurada le concede la posibilidad de solicitar un convenio de aplazamiento que la reserva de ley le concede a los Directores

Municipales de las oficina tributarias acceder o no a lo solicitado por el contribuyente, a la par que limita al contribuyente cuando el propio Decreto 308 del 2012 de las Normas y procedimientos establece que una vez concedido el convenio el contribuyente debe renunciar al derecho de establecer reclamación o recurso alguno al respecto limitando el principio de capacidad contributiva del sujeto.

La diversidad de hechos imponibles, la generalidad de la norma al configurar, y tipificar el hecho imponible, en base a distintos elementos positivos y negativos, los distintos supuesto de sujeción al tributo, los supuestos de no sujeción y las exenciones que ayudan a fijar sus límites trae como consecuencia que no se perciba por parte del presupuesto del estado, las cuantías planificadas que garanticen las funciones sociales o la satisfacción de las necesidades de la sociedad.

La Ley General de la Vivienda como norma jurídica administrativa descansa en el postulado base declarado en el último Por Cuanto de la exposición motivacional de la misma, al recogerse y cito..."La propiedad personal de la vivienda debe entenderse en el verdadero sentido de esa forma de propiedad en las condiciones concretas de construcción del socialismo en nuestro país, es decir, esencialmente como el derecho de disfrutar de una vivienda por el propietario y su familia, sin pago alguno después de abonar su precio, sin que en ningún caso puede el derecho de propiedad personal de la vivienda convertirse en un mecanismo de enriquecimiento ni de explotación"... (Fin de la cita).

Lo anterior trae de la mano el criterio de que más allá de las facultades que el Derecho de Propiedad le confiere a los propietarios de una vivienda, su ejercicio estará condicionado y limitado por los condicionamientos sociales del momento histórico en que se disfrute del mismo, debiendo la Administración sopesar el interés subjetivo del propietario y lo que social y moralmente sea más justo y procedente con apego a las normas legales y principios del derecho.

Así mismo se identifica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del impuesto sobre transmisión de bienes y herencia de la vivienda, que confluyen varios hechos que pueden realizarse y todos son regulados a partir de esta

especie, donde se aprecia que se utilizan en dependencia del acto jurídico alternando como base imponible el valor legal o el valor referencial a utilizar para aplicarle el tipo impositivo y realizar el aporte al presupuesto.

Siguiendo este orden de pensamiento es necesario analizar la resolución 112 de 2017 del Ministerio de Finanzas y Precios que establece los valores referenciales de las vivienda que son objeto de transmisión por compraventa o donación que son utilizados los mismos para calcular el valor que debe aportar el contribuyente que ha realizado el trámite.

Este documento normativo referido con anterioridad, establece los valores referenciales a partir de en qué municipio del país se encuentra el inmueble, y la cantidad de habitaciones por dormitorios, así como si tiene garaje o patio,

No se tiene en cuenta si la vivienda se encuentra ubicada en el municipio de trinidad, sólo si las mismas cuentan con las mismas habitaciones, no se tiene en cuenta si está en el Poblado de Caracusey o La Paloma pues están comprendidos en la demarcación del municipio de Trinidad, que por demás clasifica como ubicación turística y les corresponde el mismo valor referencial aunque no se encuentren ubicados en el casco histórico de la ciudad de Trinidad..

Atendiendo al trámite de la compraventa debemos significar que ambos contribuyentes están obligados a realizar el cumplimiento de la obligación tributaria, siendo más atinado que sólo aporte quien vende pues es el sujeto que obtiene el ingresos eventual derivado de la venta, debido a que el que compra o adquiere la vivienda debe realizar el pago por el valor referencial establecido pues la norma regula que puede pagarse una suma de dinero superior o igual, pero no inferior y se le añade el pago del impuesto que se le aplica sobre ese mismo valor referencial que en este caso es el 4 %, afectando negativamente la carga financiera del contribuyente, lo que viola el principio de equidad sobre la base de que paga más quien genere más ingresos y en este supuesto el que vende recibe el ingreso.

Es necesario destacar que el sujeto natural que en el año realice dos ventas de vivienda se le aumenta en un cien por ciento el tipo impositivo a aplicar sobre la base imponible.

En el caso de la Donación se aprecia la existencia de supuestos positivos y negativos, pues si la donación se trata de un vehículo y la persona que lo adquiere está dentro del quinto grado de consanguineidad puede bonificarse en un dos por ciento y además se aplica sobre el valor legal del vehículo.

En otro orden si se trata de donación de una vivienda si la persona está dentro del cuarto grado de consanguineidad pagará aplicando un tipo impositivo de un cuatro por ciento sobre el valor legal del inmueble.

Por el contrario si el sujeto no está comprendido dentro del grado consanguíneo citado, incluso si la donación se realiza entre cónyuges es el cuatro por ciento como tipo impositivo el que se aplica pero no al valor legal del inmueble sino al valor referencial que establece la resolución 112 de 2017 del Ministerio de Finanzas y Precios lo que afecta negativamente la carga financiera del contribuyente que ha recibido el bien a título de Donación.

Vista como la entidad material titular de la función administrativa del Estado, cuyo objeto es la satisfacción directa e inmediata de necesidades colectivas, la Administración Pública precisa ser analizada desde sus dos aspectos primarios: de una parte, la identidad del sujeto que es de la actividad administrativa, o sea, como persona jurídica, y por otra, lo concerniente a su objeto.

En cuanto a su objeto, 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 renunciar á 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 complementan.

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>26</sup>

---

<sup>26</sup> COLECTIVO DE AUTORES, *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, La Habana, Félix Varela, 2005, p. 105.

El Sistema tributario<sup>27</sup> es una realidad compleja y heterogénea que se manifiesta no sólo a través el poder tributario<sup>28</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. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos -Administración financiera y administrado- se establezcan da una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario. Son vínculos y relaciones jurídico-tributariNo se 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 del deber de tributar debe definirse la figura del contribuyente. La constitucionalización del deber de contribuir y de la figura del contribuyente debe venir acompañada 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. Su regulación constitucional le

---

<sup>27</sup> Tal y como sostiene ZAVALA ORTIZ “Hablamos del sistema tributario cuando estamos en presencia del conjunto de normas que vienen a poner en movimiento el poder tributario y a establecer los medios de administración y fiscalización de los tributos”, ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Conosur Ltda, Santiago de Chile, 1998, p. 25.

<sup>28</sup> El poder tributario, identificado como potestad impositiva, ha sido definido por BERLIRI como “el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”, BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 168. Por su parte, GIULIANI FONROUGE lo define como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”, GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965, páginas 322-323; por su parte FIGUEROA VALDÉS define el poder tributario como “la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos”, FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p. 18.

restaría prerrogativas a la Administración Tributaria cubana, con lo cual evidentemente se protegería al contribuyente.

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>29</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 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 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.

Así, pudiera señalarse que los puntos de conexión actúan en el ámbito tributario como elementos localizadores para señalar el poder tributario que ha de ostentar la competencia tributaria que en su caso se discuta; definiéndoseles en consecuencia como el elemento de la relación jurídico-tributaria a través de los cuales se atribuyen las competencias tributarias.

---

<sup>29</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.

La definición de los puntos de conexión en las normas tributarias debe realizarse tomando como base, fundamentalmente, los criterios de personalidad y de territorialidad. Con respecto al primero, como hemos visto anteriormente, se reconoce el derecho de los Estados a gravar la riqueza mundial de las personas que tengan lazos con su territorio, independientemente de donde esta se obtenga, y que han estado tradicionalmente representados por la nacionalidad —o ciudadanía— y la condición política; mientras que en virtud del segundo, criterio de territorialidad, un Estado puede gravar la riqueza que se ha originado dentro del territorio al que alcanza su jurisdicción fiscal por los bienes que poseen o por las actividades que realizan los «no residentes».

Uno y otro raramente deben combinarse de forma diferente para delimitar la aplicación territorial de la ley fiscal.

Los puntos de conexión basados en criterios de personalidad tienden en su caracterización al sujeto comisor del hecho imponible, y constituyen una cualidad de la persona que implica una vinculación con el Estado; vinculación esta que puede ser de carácter política (nacionalidad o ciudadanía, condición política) o de carácter territorial (residencia habitual y domicilio fiscal). Por su parte, los puntos de conexión territoriales presentan como característica fundamental que se refieren al aspecto material del hecho imponible, y, consecuentemente, su heterogeneidad varía en función de las diversas manifestaciones de capacidad económica consideradas en cada caso para la definición de los puntos de conexión; teniendo, al atribuir una competencia en virtud de la fuente de la riqueza.

El criterio del domicilio fiscal se sustenta en la residencia del contribuyente; quien está sujeto al pago del tributo en territorio donde reside y por la renta obtenida por la realización del hecho y tiene un carácter de atributo personal; partiendo en él la sujeción tributaria, en esencia, más que de la realización de un determinado hecho imponible dentro del territorio,

Este criterio se apoya en fundamentos de igualdad tributaria, mediante el cual todos los que residen en un determinado Estado deben contribuir a su sostenimiento, de la obtención de sus ingresos, consecuentemente, de los servicios públicos, o de la comercialización, debe contribuirse a su financiamiento.

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.

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 cual de los órganos ejecutivos y administrativos de este.

La Administración Pública es la fracción del Estado, es la actividad del Estado que tiene a su cargo el desarrollo de sus funciones ejecutivas y administrativas.

La Administración Pública es un concepto complejo cuyo agotamiento precisa de la integración de elementos materiales y humanos.

Este proceso de la Administración Pública, resulta del desarrollo de la función administrativa, contempla la «acción del gobierno al dictar y aplicar las disposiciones necesarias para el cumplimiento de sus leyes y para la conservación y fomento de los intereses públicos, y al resolver las reclamaciones a que de lugar lo mandado.

Así, el proceso de la Administración Pública comportará, primero, una actividad propiamente ejecutivo-dispositiva, que consiste en la dirección y ejecución de la política estatal, la dirección de la actividad económico-social de la nación, el

diseño y la implementación de los planes y programas dirigidos a impulsar la actividad de la construcción económica y sociocultural a cargo de la gestión estatal.

Otra importante actividad desarrollada por la Administración Pública es la reglamentaria o dispositiva propiamente dicha. Los órganos y funcionarios administrativos crean gran cantidad de actos de naturaleza normativa, de disposiciones jurídicas reglamentarias, al punto de que sería imposible la aplicación de la legislación vigente en materia administrativa, sin el conocimiento y aplicación de las decisiones de carácter general de los organismos administrativos.

La otra actividad enunciada es la jurisdiccional, que desarrolla la Administración Pública. Los órganos y funcionarios intervienen en una gran cantidad de asuntos sobre los cuales se debe pronunciar el Derecho.

El mayor volumen está constituido por la resolución de los recursos de alzada contra actos administrativos, entre los que se cuentan tanto las demandas de los particulares como las alegaciones de los funcionarios y empleados públicos contra actos de sus superiores. La mayor parte de estos casos se resuelve por vía administrativa, no en los tribunales.

Además, los organismos administrativos entienden y resuelven procedimientos intentados entre particulares, por ejemplo: las reclamaciones de derechos y los conflictos derivados de la realización de hechos imponibles.

La Administración Pública debe ser gestora de la existencia de la vida social, del desenvolvimiento de una comunidad humana; dirigida a la satisfacción de necesidades generales, de intereses públicos como la continuidad de aquellos asuntos que a todos vincula, tratando en esencia de garantizar la satisfacción y hasta la propia supervivencia de la colectividad, proveyendo, controlando u orientando cuanto sea.

Esta regula y orienta las relaciones que se producen en virtud de la actividad de aquella, entendiéndose como el sistema de principios, normas jurídicas, valores fundamentales, conceptos, instituciones, reglas, experiencias judiciales y procedimientos en virtud de los cuales el Estado orienta y regula la actividad de la Administración Pública.

Reglas y principios reguladores de relaciones sociales, básicas y generales; como cualesquiera otras ramas del ordenamiento jurídico, que se halla en constante transformación.

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.

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 dones 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.

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.

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 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.

En especial a la administración pública, que cuando razonan, interpretan y aplican el Derecho, acuden a principios cuyo contenido evidencia la necesaria conexión que entre Derecho y moral ya había planteado en Roma la constante corrección de la idea (hoy, los criterios generales o formales) de justicia a través del recurso inevitable a la equidad.

Pensar de esta manera la experiencia jurídica del juez no es más que acercarlo al prudens romano, no es más que intentar explicar racionalmente las potencialidades de su actuar, pero dotándolas de sentido.

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 iscal al cumplimiento de los objetivos generales de la Hacienda Pública.<sup>30</sup>

El socialismo debe apropiarse en su comprensión de los fenómenos sociales, de la dialéctica marxista, la cual rechaza los compartimentos estancos y exámenes fragmentados. Debe manifestarse una sinergia entre la economía y la política, sin olvidar al Derecho, como eslabón de estructuración [ordenación] de la sociedad, que ha de actuar en una dinámica bifronte: como medio y como fin.

El texto Constitucional sometido a la dinámica de la vida no puede enmarcarse en normas estáticas e invariables dado que la realidad es siempre cambiante; debe existir coherencia entre las normas constitucionales, la realidad y la legislación complementaria, la cual desarrolla y viabiliza la realización de los mandatos constitucionales en la vida social.

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

---

<sup>30</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

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.

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.

Los financiamientos actuales obtenidos para gastos sociales de los sectores que se están desarrollando en específico de los trabajadores por cuenta propia, es mínimo, alcanzó el 2 por ciento en el 2013 y el 3 en el 2014, ese ingreso resulta pequeño cuando se compara con el de las empresas estatales, es casi de 98 por ciento, sin embargo se aprecia que va creciendo con el 1 por ciento alcanzado

hace tres años anteriores, lo que debe ir en aumento con la constitución de las nuevas formas de gestión de las Cooperativas no Agropecuarias

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>31</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, Dirección Provincial de Trabajo, ONAT, Unidad Estatal de Tráfico, Dirección Integral de Supervisión, Tribunal Provincial Popular, Bufetes Colectivos, 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 de contribuyentes que obtienen altos ingreso en el ejercicio de su actividad o a través de entidades estatales.

---

<sup>31</sup>Código Civil anotado y concordado, Ley No. 59 de 16 de Julio de 1987, artículo 2 concordancias.

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 imposables de estructura multifactorial.

Teniendo en cuenta lo anterior se determina que los elementos reguladores de los hechos imposables establecidos en la ley tributaria que inciden negativamente en la carga tributaria de los contribuyentes son los siguientes:

- El establecimiento de la obligación de tributar una cuantía de impuesto fija determinada por el tipo de actividad que realiza el trabajador por cuenta propia si tener en cuenta las particularidades económicas de estos, grava por igual a contribuyente con mayores o menores ingresos y con ello limita los principios de generalidad, equidad de la carga tributaria y capacidad contributiva.
- Para la determinación de las obligaciones tributarias se aplican sobre un mismo sujeto de forma acumulativa múltiples tributos lo que provoca excesiva onerosidad de la deuda y compromete la solvencia del deudor lo que constituye una limitación de los principios de generalidad, equidad de la carga tributaria y capacidad contributiva.
- El establecimiento de valores referenciales en la obligación de tributar a cuenta del impuesto sobre transmisión de bienes en los hechos de naturaleza jurídica como lo son la compraventa y la donación de vivienda, grava en demasía las bases imposables para el contribuyente que adquiere el bien limitando el principio de capacidad económica.

## **CONCLUSIONES**

Primera: Las leyes y regulaciones que rigieron antes del triunfo de la revolución fueron impuestas por España, y mantuvieron su vigencia hasta muy avanzado el siglo XIX y casi hasta la actualidad. Las mismas respondían a un sistema fiscal caracterizado por el desorden, que no respondía a la regulación de hecho alguno y solo constituyó un freno al desarrollo.

Segunda: Con el triunfo revolucionario en el año 1959, se crean las bases para que el estado jugara un papel protagónico en el desarrollo socio-económico del país. A partir de este momento se comienzan a desarrollar un conjunto de acciones que tenían como objetivo fundamental el logro de una distribución más justa de los ingresos.

Tercera: Los tributos son fuente generadora de ingresos al presupuesto del estado a partir de la realización de hechos imponibles por los sujetos responsables, los mismos son establecidos por la Ley. España, Venezuela, México, Brasil, Chile, Argentina, Alemania, los hechos imponibles se encuentran jerarquizados ya sea por una Ley o un Código Fiscal. Las normas del sistema tributario de estos países, regulan los elementos integradores de cada tributo, lo que facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

Cuarta: La Evaluación de 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, dio como resultados obtenidos a partir de la muestra entrevistada que se cumplen los lineamientos referidos a la política fiscal mediante el control y las determinaciones de deudas a través de auditorías o fiscalizaciones realizadas a los contribuyentes, permitiendo cumplir con la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado y contribuir al desarrollo local a partir de los aportes que se obtienen mediante la contribución territorial que emana de las entidades que obtienen ingresos generados por servicios o comercialización.

Quinta: La diversidad de hechos imponibles por tributos, la aplicación de una doble tributación a cuenta del mismo hecho realizado, la existencia de varios tipos impositivos dentro de la clasificación de los hechos, la determinación de valores legales y valores referenciales para determinar la base imponible a tener en consideración para cumplir la obligación tributaria en un mismo hecho jurídico realizado inciden negativamente en la carga tributaria de los contribuyentes violando los principios generalidad y equidad.

## ***RECOMENDACIONES***

- Que se promueva la realización de futuras investigaciones relacionadas al Sistema Tributario y sus normas.
- Divulgar en eventos el contenido de la presente investigación y de ese modo transmitir cultura jurídica tributaria a todos los ciudadanos.

# **BIBLIOGRAFÍA**

## **I- TEXTOS**

- 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.
- Giuliani Fonrouge, 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 Conosur Ltda, 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 308, de fecha 31 de octubre de 2012, De las Normas Generales de los Procedimientos Tributarios.

Ley No. 113 del Sistema Tributario, de fecha 23 de julio de 2012.

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 355/06 del Ministerio de Finanzas y Precios, sobre el Impuesto del Transporte Terrestre.

Resolución No. 112 de 2017 del Ministerio de Finanzas y Precios, Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencia, Compraventa y Donación

### III- INTERNET

- El Impuesto, de Wikipedia, la enciclopedia libre, tomado del sitio: <http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto>. Consultado el día 13/11/2017.
- 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 18/1/2018
- 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/cursecon/ecolat/cu/2010/lrga.htm>
- Tomado del sitio <http://deconceptos.com>/ciencias-jurídicas/tributos-impuestos. Consultado el 7/09/2017

# ANEXO

## Anexo 1.

### Guía de Encuesta.

Objetivo: Valorar en el personal económico de las entidades del sector estatal las dificultades que existen relacionadas con el efecto de la normativa vigente para el cumplimiento de las obligaciones tributaria a cuenta de los diferentes hechos imponible que realizan y que deben aportar al presupuesto del Estado

¿Cuáles son las mayores dificultades que usted considera inciden en el cumplimiento de la obligación tributaria a cuenta de los hechos generadores de ingresos al presupuesto del estado?

¿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?

## **Anexo 2.**

### **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?