

Tema: Del deber de contribuir a la fiscalidad participativa

Autora: Dra. Elena Polo Maceira. Profesora Titular. Facultad de Derecho. Universidad de Oriente. República de Cuba. Vicepresidenta de la Sociedad Cubana de Derecho Económico Financiero de Santiago de Cuba. Email: epol@fd.uo.edu.cu.

Resumen:

Este trabajo versa sobre la conjunción imprescindible entre el deber de contribuir y la fiscalidad participativa como su contrapartida a partir del cumplimiento de los principios de generalidad tributaria, capacidad económica, igualdad, legalidad y seguridad jurídica. En el artículo se argumenta la necesidad de regulación jurídica constitucional y complementaria del deber de contribuir para las personas naturales y jurídicas, nacionales y extranjeras; así como la instrumentación efectiva de los mecanismos de fiscalidad participativa. Todo ello desde una perspectiva multidimensional e interdisciplinaria: cívica, social, económica, cultural, medioambiental, etc; a fin del cumplimiento de las finalidades tributarias recaudatorias y estra-fiscales. Se particulariza el caso de Cuba debido a la reciente Reforma Tributaria, es clara su perspectiva política de conducta ciudadana contributiva apoyada en la educación y la divulgación, sin embargo aún es parca su la protección constitucional y requieren de perfeccionamiento los mecanismos para la fiscalidad participativa.

Palabras claves: deber de contribuir, fiscalidad participativa, finalidad tributaria.

This work is about the relationship between to pay tax duty and participatory taxation, this relationship is based on taxation principles. In the present article is argued necessity of juridical regulation to pay tax duty for individual and legal entity, national and foreign, in Constitution and other lows, furthermore effective instrumentation of participatory taxation mechanism. Everything requires a multidimensional and interdisciplinary perspective: civic, social, economic, cultural, environmental, etc, for to achieve tax purposes. This work approaches especially Cuban Tax System, it is clear tax policy about the duty of every citizen to pay tax supported in education and spreading by mass media, nevertheless tax constitutional regulation and participatory mechanism are insufficient.

Key words: to pay tax duty, participatory taxation, tax purpose

“Que, conocer al hombre, como ciudadano y como contribuyente, sea, para nosotros, los responsables de la fiscalidad, el primer principio. Que dignificarlo, a través del Derecho, la estructura y la acción sea, al final, el primero de los fines”. Víctor Antonio Duarte Faveiro.

Introducción

Desde los albores de la sociedad el tributo ha generado una contradicción que pervive hasta nuestros días entre la necesidad de recaudación pública y la afectación patrimonial que representa para el obligado. Tal controversia ha ido redimensionándose a partir de la creación de los Estados nación, la institucionalización del ciudadano, del constitucionalismo y las sucesivas formulaciones y reformulaciones sobre la democracia. Inciden además los procesos de internacionalización.

Por una parte como negar que la recaudación tributaria es trascendental para el financiamiento de las necesidades públicas y por otra también es cierto la incidencia negativa ocasionada por la detracción patrimonial para los obligados tributarios, contradicción que debe ser tenida en cuenta por la política fiscal para equilibrarla a través de la correcta apreciación de la capacidad contributiva y de la no confiscatoriedad del gravamen.

El tributo tiene una finalidad social redistributiva y ejerce un efecto transformador en las relaciones económicas sociales, no constituye en ninguna medida una reminiscencia explotadora. MARX y ENGELS¹ critican la utilización del tributo como mecanismo de explotación y en sus programas sobre la construcción de la nueva sociedad reconocen lo vital de su existencia lo mismo para la transformación de las viejas relaciones económicas del capitalismo, como para la estructuración de las nuevas relaciones económicas socialistas.

La simbiosis entre la formulación contributiva desde el deber hasta la obligación, representando la voluntad del soberano y la instauración de los mecanismos de control y participación del propio soberano, traduce expresión soberanía tributaria. La Carta Magna por tanto debe recoger tal espíritu en su regulación.

El deber de contribuir aflora claramente como una buena práctica de conducta ciudadana, así lo reconoce la doctrina y refrendan los ordenamientos jurídicos, sin embargo en esa búsqueda de la justicia y las finalidades tributarias, la participación popular en la estructuración y ejecución de ingresos-gastos públicos también emerge como un derecho ciudadano, no tan reconocido pero de igual significación. Ambos deber y derecho se presuponen mutuamente, implican una adecuada regulación y realización.

La dicotomía deber de contribuir-fiscalidad participativa.

¹ MARX, Carlos, "Crítica al Programa de Gotha", en Selección de Textos de Marx, Engels y Lenin, t. III, Editorial Ciencias Sociales, La Habana, 1973, pp. 307 y 308, ENGELS Federico, "Principios del Comunismo", en Obras Escogidas de Carlos Marx y Federico Engels, t. III, Editora Política, La Habana, 1963, p. 199

El principio de legalidad en su manifestación de reserva de Ley y preferencia de Ley adquiere notable relevancia en el Derecho Tributario; sobre todo a partir de la instauración del tributo no como poder de facto, sino relación legal establecida por el órgano de representación política que debe ser elegido por los ciudadanos. La Ley se coloca por encima de cualquier otra fuente de Derecho Tributario, es una de las consagraciones políticas del Estado de Derecho. La aprobación parlamentaria de la regulación jurídica tributaria se ha denominado autoimposición por la representatividad que debe significar este poder constituido del poder constituyente y por la proyección general del deber de contribuir hacia toda la sociedad. Novedosas y progresistas reformulaciones, sobre el Estado, el ciudadano y la democracia subrayan, la “fiscalidad representativa” y abogan por la “fiscalidad participativa” (DE SOUSA SANTOS, 2005)

Son consustanciales al tributo por sus características, los principios de reserva de Ley y preferencia de Ley, condicionantes de su establecimiento, de las obligaciones, deberes y derechos tributarios en Ley no solo como norma preceptiva sino también como norma jerárquica. En esta materia debe estar restringida la potestad reglamentaria por la propia Ley, donde se preceptúen sus límites, dada la relevancia pública de la relación jurídica existente entre el Estado y los obligados tributarios. El principio de generalidad es un tema cuyo estudio inicialmente corresponde al Derecho Constitucional, por la relevancia que reviste éste. La generalidad como principio constitucional tributario, es el punto de partida de donde surge toda una gama de principios y deberes que los ciudadanos y el Estado deben cumplir, cada uno dentro del ámbito de sus respectivas competencias.

El principio de generalidad tributaria aparece frecuentemente consagrado en las constituciones (*vid.* Anexo 1), constituye punto de partida de toda una gama de principios y deberes a cumplir por los ciudadanos y el Estado, cada uno dentro del ámbito de sus respectivas posiciones. La doctrina atribuye al principio de generalidad la premisa del deber de contribuir para todos, llevado a la Constitución como máxima protección dentro del ordenamiento jurídico (MENÉNDEZ MORENO, 2004 y MARTÍN QUERALT, J. et al., 2001) . La relación de este principio con el de igualdad es siempre reconocida, le antepone o se deriva de este; pero la consecuencia es la misma: la obligatoriedad de contribuir para todos acorde con su capacidad económica, principio medular de la tributación.

La doctrina se ha encargado de sintetizar la idea del principio de generalidad. Así tenemos que Sainz de Bujanda entiende, que el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir

al levantamiento de las cargas públicas (SAINZ DE BUJANDA, 1990). Rodríguez Bereijo establece que la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad de la imposición, toda vez que un sistema podrá ser justo y equitativo sólo si todos contribuyen de conformidad con su capacidad de pago (RODRÍGUEZ BEREIJO, 2003) Por su parte Giuliani Fonrouge dice que la generalidad es una derivación del principio de igualdad, que implica que se abarque de forma integral con el cobro de los impuestos a las personas o bienes previstos en la ley. (GULIANNI FONROUGE, 1986)

NEUMARK aporta una definición integral del principio de generalidad extendida hasta la flexibilidad de las excepciones, “El principio de generalidad de la imposición, exige que por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas), en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a las obligaciones tributarias, sin que se tenga en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estado civil, clase social, religión, etc., y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnicos-tributarios.” (NEUMARK, 1994: 54)

Las excepciones a este principio, ocasionadas en virtud de la política tributaria, pueden responder a fines recaudatorios o extrafiscales; exigen estar consignadas en acto normativo con rango de Ley y justificarse desde la perspectiva de los criterios o principios constitucionales, como garantía de justicia tributaria. La interpretación excepcional de la Administración no debe ser abusiva porque el sacrificio del ingreso no puede revertirse contra las propias finalidades tributarias, los beneficios resultantes deben ser más significativos para la sociedad en general.

De las anteriores definiciones se deriva lo siguiente:

- a) Todos tenemos obligación de contribuir con el pago de los gravámenes fiscales.
- b) El gravamen queda sujeto a la capacidad económica del contribuyente.
- c) Toda obligación debe estar regulada en un ordenamiento.
- d) No se admiten excepciones de sujetos de pago.
- e) Sólo razones de política económica, cultural, sanitaria o confiscatoria eximen del cumplimiento de contribuir.
- f) El principio de generalidad obliga a todos, por medio de un mandato dirigido a la Administración, a

los legisladores y a los ciudadanos, para que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos del Estado.

El deber de contribuir está catalogado como un deber de prestación o de solidaridad por su multidimensionalidad hacia los planos económico, social, cívico y significación para la colectividad, se concreta a través del establecimiento posterior de la obligación tributaria², porque precisamente lo diferencia su carácter abstracto, inespecífico y general, razón justificante de la ubicación en el texto constitucional.

La fiscalidad participativa representa un escalón más alto para este deber porque significa la participación popular en la política fiscal (diseño impositivo, objetivos del gasto público, el presupuesto estatal, distribución de las riquezas) a través de mecanismos de consulta, rendición de cuenta y control, por la afluencia de información recíproca entre el fisco y los conminados al deber; no solo en cuanto a exigencia de resultados favorables en la correlación ingresos-gastos públicos, sino asumir la responsabilidad de decisiones fiscales independientemente de sus resultados porque fueron partícipes de alguna forma. Evidente manifestación del tránsito de la democracia representativa a la participativa.

El equilibrio de las partes en la relación jurídica tributaria es relativo al sujeto activo y al obligado tributario o al tratamiento al vínculo obligacional tributario acorde a los principios de legalidad y justicia. VALDÉS COSTA hace este análisis bajo la denominación “principio de la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria”, al argüir una igualdad jurídica y no de hecho³. Ciertamente la posición del Estado y los entes públicos con respecto al obligado tributario, no manifiesta una igualdad de plano respecto al sujeto pasivo. Tal afirmación no obstaculiza la disposición de derechos y garantías para el obligado tributario y deberes y obligaciones para el sujeto activo.

El equilibrio tributario no surge solamente del plexo normativo que define un sistema tributario dado, sino que se concreta en el plano de la aplicación del tributo, en la arena donde se miden el poder del fisco y los derechos del ciudadano como contribuyente y los restantes obligados sometidos por el principio de generalidad. La fiscalidad participativa constituye el más moderno componente del equilibrio tributario.

² Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, El deber de contribuir como deber constitucional, Universidad Autónoma de Madrid, 2003, p.1-5 y ADAME GODARD, Jorge, Los derechos económicos, sociales y culturales como deberes de solidaridad, works.bepress.com/jorge_adame_goddard/103, consultado el 30 de abril del 2010, hora 10:00 am.

³ Vid. VALDÉS COSTA, Ramón, “Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 73., enero-marzo de 1992.

Esta conjunción funcional de factores en pos de la más efectiva redistribución de las riquezas denota la importancia de la concepción sistémica tributaria en sus dos dimensiones, apreciación lógico formal e integración social⁴. La correlación engranada del sistema tributario implica imposición y retroalimentación, tratado por Espinoza⁵ como fases de operación y retroalimentación o al hilo de la inspiración básica de la teoría del Derecho de Bulté⁶, fases del mecanismo de regulación jurídica (creación de la norma-inserción coherente en el ordenamiento jurídico-puesta en acción y verificación de su efectividad)

El sistema económico determina dos objetivos para el campo de la tributación:

1. Procurar recursos al Estado para sufragar el Gasto Público
2. Retroalimentar las políticas económico-sociales con información de los efectos producidos a través de la aplicación de políticas de imposición.

En la información para retroalimentar el Sistema Tributario son datos trascendentes: el cotejo entre la recaudación prevista y la real, sus causas y los efectos económico - sociales por la implementación impositiva. El control se encamina fundamentalmente a: detectar las fallas de conducta tributaria y en la gestión financiera del Estado. La interpretación sistémica contribuye a aclarar indefiniciones o fallas de definición de la instrumentación dispositiva, dentro del marco legal existente ajustado a un contexto socioeconómico dado.

Las definiciones de política implicarán la necesidad de contar con información válida y abundante respecto a actividades o sectores de productividad económica, sujetos comprendidos en la actividad o sector y todo dato que permita conocer la estructura de los factores de producción. La falta de dicha información originará imprecisiones y/o errores que se manifiestan en la complejidad del diseño y la programación, sumados al requerimiento de más recursos para la operación del sistema y al incumplimiento de los obligados.

La desigualdad, ilegalidad, inequidad, etc. que la aplicación de las políticas traigan aparejadas, deben señalarse a quienes las produjeron a fin de que se ajusten y sean menos vulnerables a las discusiones jurídicas que perturbarán su estabilidad e incrementarán los costos de la administración, pero sobre

⁴ Vid. POLO MACEIRA Elena, *El Sistema Tributario Cubano, de la realidad a la aspiración*, Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Jurídicas, Universidad de Oriente, 2010.

⁵ ESPINOZA DELGADO, María Elena, *Fases de operación y retroalimentación del sistema tributario*, Editorial San Marcos, Lima, Perú, 1990, p. 31.

⁶ FERNÁNDEZ BULTÉ, Julio., *Teoría del Estado y del Derecho*, t. II-*Teoría del Derecho*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2002, p.246.

todo para evitar resistencias de difícil control en la población obligada. La estabilidad macroeconómica con políticas fiscales equilibradas, es uno de los factores más importantes dentro de una estrategia de crecimiento económico de un país, le corresponde al par deber de contribuir-fiscalidad participativa convertirse en uno de sus principales elementos.

Breve panorama cubano.

La inherencia del tributo al sistema socialista cubano se sustenta en la construcción de un modelo socialista autóctono sobre los planteamientos clásicos del marxismo-leninismo y la ideología martiana. El proyecto republicano de MARTÍ⁷ con todos y para el bien de todos engarza perfectamente con la generalidad del deber de contribuir y la finalidad social del tributo.

Resulta insoslayable en Cuba, apuntar históricamente que las Constituciones mambisas, especialmente la de Jimaguayú⁸ y la de la Yaya⁹, ya recogían la legalidad de la tributación y la obligatoriedad impositiva; a pesar de regir solo en los territorios liberados. La ponderada Constitución del 40¹⁰, estableció el deber de contribuir para cubanos y extranjeros, la potestad tributaria y el principio de reserva de ley en materia tributaria. La Constitución de la República de Cuba de 1976¹¹, vigente aún, debido a la reducción de los tributos y disminución de su rol socioeconómico no recogió refrendación alguna; sin embargo en las modificaciones ulteriores se mantuvo exigua, solo apareció el deber de contribuir para los extranjeros.

La materia tributaria está muy presionada entre los caracteres y dinámica económica y el mantenimiento de la legalidad y la justeza tributaria, no obstante en un Estado como el cubano -con un

⁷ Vid. MARTÍ PÉREZ, José, "Discurso del 26 de noviembre de 1891 en el Liceo Cubano de Tampa", en Obras Completas, t. IV, Editorial Ciencias Sociales, La Habana, 1975, pp. 269-275.

⁸ De la Constitución de la Yaya del 30 de octubre de 1897, artículo 7.-Nadie podrá ser compelido a pagar otras contribuciones que las acordadas por autoridad competente, www.fd.uo.edu.cu/asignaturas/constitucional/constitucionescubanas.

⁹ De la Constitución de Jimaguayú del 16 septiembre de 1895, artículo 20:Las fincas y propiedades de cualquier clase pertenecientes a extranjeros, estarán sujetas al pago del impuesto en favor de la Revolución mientras su respectivo Gobierno no reconozca la beligerancia de Cuba, en www.fd.uo.edu.cu/asignaturas/constitucional/constitucionescubanas.

¹⁰ Vid. Constitución de la República de Cuba de 1940, Ley No. 1 del 1ro de julio de 1940, en www.fd.uo.edu.cu/AutoIndex/asignaturas/constitucional/constituciones/cuba/, Art. 9: Todo cubano está obligado: b) a contribuir a los gastos públicos en la forma y cuantía que la Ley disponga. Art. 19: Los extranjeros residentes en el territorio de la República se equiparan a los cubanos: e) en la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma y cuantía que la Ley disponga.

¹¹ Constitución de la República de Cuba de 1976, modificada en 1992 y en el 2002, en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria, No.3, La Habana, 31 de enero del 2003.

sustancial presupuesto para políticas sociales- la tributación debe tener racionalidad económica, enarbolada a través de su principio por antonomasia, la capacidad económica, y la seguridad jurídica basada en la mayor legitimidad para el actuar de la Administración Tributaria como ente público y para el patrimonio y derechos de los obligados tributarios.

Por otra parte, la inestabilidad de las disposiciones tributarias y la deficitaria publicidad atentan contra otros indicadores de seguridad jurídica. Con relación a la publicidad, las normas dictadas más recientemente año han sido más difundidas y asequibles.

La estabilidad sigue encontrando dificultades, sobre todo en períodos de tiempo bastante breves; apréciase que en octubre-noviembre del 2010 se dictaron un paquete de regulaciones, modificadas en gran medida en el transcurso del 2011. Lo mismo ha sucedido después de la entrada en vigor de la Ley Tributaria vigente en solo un año ya hay una proliferación de normas en esta materia y no todas complementarias. A nuestro criterio es justificable, en ocasiones, por las transformaciones latentes en el modelo económico cubano; pero en otra medida no tanto, dada la insuficiente fiscalidad participativa y falta de interdisciplinariedad de los estudios precedentes, revelado en la realidad social y en los debates ocurridos en la Asamblea Nacional, donde quedaron al descubierto los desajustes con la capacidad económica y con el contexto social, circunstanciadores de las modificaciones ulteriores.

En el medio socioeconómico y jurídico cubano, bastante ajeno a la discusión de los temas tributarios, se comenzó a identificar el deber de contribuir y sus consecuencias a partir de la Reforma Tributaria de 1994. Aparece una problemática de transformación en la conciencia social, recogido dentro de la fundamentación de la Ley No. 73¹² como la necesidad de crear paulatinamente una conciencia tributaria en nuestra población, continuada por la amplia divulgación de la Ley No 113 después de su puesta en vigor. El conocimiento de las principales instituciones tributarias fue imponiéndose, dada la apertura de la gama de sujeción tributaria y el nacimiento de nuevas figuras tributarias, sin embargo aún nos queda mucho trecho por andar.

Realmente es casi imposible hablar de enjuiciamiento alguno sobre la protección constitucional tributaria pues no aparece regulado el tributo en ninguna de sus formas, ni categorías institucionales, ni la obligación tributaria para los nacionales, sin embargo si está preceptuado para los extranjeros por

¹² Ley No. 73 del 4 de agosto de 1994 *Ley del Sistema Tributario*, en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, Edición Extraordinaria, No. 8, La Habana, 5 de agosto de 1994. (derogada)

equiparación. Esta es una de las dificultades que ha sido señalada por los juristas nacionales, advirtiendo una equiparación inexistente y la necesidad de una formulación que incluya a las personas individuales y colectivas.

Como se expresa en el artículo 13 de la Constitución de la República de Cuba: “los extranjeros... se equiparan a los nacionales en la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma y cuantía que la ley establece”. La inadecuada regulación constitucional del deber de contribuir solo para los extranjeros, atenta contra la plena formulación del principio de generalidad.

Algunos autores¹³ asumen el reconocimiento tácito de tal deber en el artículo 64 de la Constitución de la República de Cuba tomando en cuenta la refrendación del pago del tributo como deber social en la Ley No.73/94. Esta autora concuerda con el criterio de que no se puede entender incorporado el deber de contribuir arguyendo la equiparación y por otra parte la aceptación del reconocimiento tácito, sólo vincula a las personas naturales, su formulación debe abarcar el “universo del potencial de contribuyentes”¹⁴ acorde con el principio de generalidad tributaria.

La enunciación como deber social en la Ley No.73/94 y por ello su inclusión en la fórmula general del artículo 64 constitucional, contradice la lógica de la técnica jurídica porque debe ser a la inversa, de la Constitución a la Ley. Este deber evidencia connotación cívica y a la vez social, ello obedece a la finalidad socio-económica del tributo y a su dimensión como regla de conducta ciudadana en una sociedad. Así lo constata la regulación en la novel Ley Tributaria No. 113/2012 “POR CUANTO: 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.”

La Ley del Sistema Tributario vigente conceptúa al tributo como, “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”¹⁵, se advierte la exclusión de elementos importantes, *v.gr.* el de no constituir sanción por acto ilícito y la delimitación subjetiva pasiva, es decir a quién se le exige. Los dos elementos ausentes están muy relacionados con el

¹³ Colectivo de Autores, Apuntes de Derecho Financiero Cubano, Editorial Félix Varela, La Habana. 2005. pp. 98-104

¹⁴ REGUEIRO ALÉ, Vladimir, “ Deber de Contribuir. Principios Materiales de Justicia Tributaria”, en Colectivo de Autores, Apuntes..., pp. 98.

¹⁵ Art. 5 inciso x de la Ley No. 113 del Sistema Tributario.

deber de contribuir. El reconocimiento de este deber divorcia a la prestación tributaria de la sanción y su determinación para individuos y entes colectivos, nacionales y extranjeros, a tenor del principio de generalidad, define el ámbito de la obligatoriedad subjetiva tributaria. No obstante, la regulación cubana no es exclusiva, otros ordenamientos tampoco incluyen estos elementos en las definiciones normativas; la constitucionalización del deber o del principio de generalidad en estos casos complementa tal exclusión.

Otro aspecto a evaluar es la formulación constitucional sobre la propiedad del Estado restringida a los derechos sobre bienes¹⁶; sería atinado reconocer el término patrimonio estatal donde se incluirían otros derechos y la titularidad de los ingresos públicos abarcadores de los ingresos tributarios, como está previsto en el artículo 1 del Decreto-Ley No.227 del 10 de enero del 2002, *el patrimonio estatal* “El patrimonio estatal es el conjunto de bienes y derechos sujetos al régimen de propiedad estatal socialista de todo el pueblo y los adquiridos, construidos o creados por el Estado”. Sin embargo es contradictorio el precedente concepto con la existencia de entidades estatales con patrimonio propio obligadas a contribuir acorde a la tesis de la imponibilidad del Estado.¹⁷

Básicamente la Carta Magna adolece de la generalidad del deber de contribuir ya señalada, las facultades de los órganos de poder del Estado respecto al sistema tributario, pues solo se regula en materia financiera la discusión, aprobación del Presupuesto del Estado y acordar el sistema monetario y crediticio; igualmente amerita el orden tributario la enunciación, al menos, de sus principios fundamentales: reserva de ley tributaria y capacidad económica.

Sin embargo la nueva Ley del Sistema Tributaria echó sobre sus hombros tales omisiones, en su artículo 2 preceptúa que los tributos se establecen sobre la base de los principios de generalidad y

¹⁶ De la *Constitución de la República de Cuba*, artículo 15. Son de propiedad estatal socialista de todo el pueblo: a) las tierras que no pertenecen a los agricultores pequeños o a cooperativas integradas por estos, el subsuelo, las minas, los recursos naturales tanto vivos como no vivos dentro de la zona económica marítima de la República, los bosques, las aguas y las vías de comunicación; b) los centrales azucareros, las fábricas, los medios fundamentales de transporte, y cuantas empresas, bancos e instalaciones han sido nacionalizados y expropiados a los imperialistas, latifundistas y burgueses, así como las fábricas, empresas e instalaciones económicas y centros científicos, sociales, culturales y deportivos construidos, fomentados o adquiridos por el Estado y los que en el futuro construya, fomenta o adquiera.

¹⁷ La tesis de imponibilidad del Estado parte precisamente de la existencia de empresas u otras entidades estatales que tienen patrimonio independiente, detentan capacidad económica y realizan determinadas actividades al igual que otros sujetos que constituyen hechos imponibles, por lo tanto en virtud de los principios de generalidad tributaria y capacidad económica aunque sean de titularidad estatal, son sujetos pasivos u obligados tributarios, ocurre no solo en Cuba sino en otros ordenamientos. (Vid. RODRÍGUEZ, Gregorio, “Obligaciones Fiscales”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, No. 90, 2009, p. 205 y BEGOÑA VILLAVARDE, María, Esquemas de Derecho Fiscal, lección-6-Los sujetos de la Obligación fiscal, en <http://web.usc.es/~bvgfin/Lecci%F3n%206.doc>, consultado el 20 de mayo del 2010, hora 10:00 a.m.)

equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de los sujetos obligados a su cumplimiento. Enuncia además que el principio de generalidad exige que todas las personas jurídicas y naturales, con capacidad económica, deben quedar obligadas al pago de los tributos establecidos por el Estado. Solo faltó: nacionales y extranjeros, pero sigue siendo esta regulación inversa, lo general está en la Ley y lo particular en la Constitución.

Un punto de mira importante a la vigilancia ciudadana radica en: las exenciones, bonificaciones, condonaciones y en las estimaciones presuntivas; todas excepcionales y donde el margen a la interpretación administrativa es mayor. GIL VINSEIRO¹⁸ arguye lo fructífero de revisar los tratamientos especiales generadores de distorsiones contra la equidad y la generalidad, sustentado por un riguroso análisis de la conveniencia en términos de los objetivos superiores de la política social y económica; es decir estudios demostrativos de que la magnitud de las renunciaciones recaudatorias es menor que los rendimientos económicos y sociales de los comportamientos promovidos y logrados con su implementación, resultando beneficios tributarios eficaces.

La llamada de alerta está basada, por ejemplo, en las recurrentes exenciones efectuadas en el impuesto por utilización de la fuerza de trabajo y en las frecuentes estimaciones presuntivas de la base imponible en el impuesto sobre ingresos personales; constatadas en la revisión de Resoluciones del Ministerio de Finanzas y Precios y las Administraciones Tributarias.

La cultura tributaria es un campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-sociedad, poco explorado por las ciencias sociales. A pesar de ello existen pronunciamientos jurídicos y psicosociales complementarios sobre la necesidad de elevar a planos superiores la cultura tributaria de la población al objeto de lograr en ella la concientización del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, y la de los operadores jurídicos, pues “La realización de las intenciones legisladas de la función social de la actividad tributaria, la creación de una cultura popular de la acción tributaria como deber y como necesidad social, la reconstrucción de una imagen positiva de la acción tributaria pasa inevitablemente y tiene su cómplice más efectivo en los recursos humanos que laboran directamente vinculados a los tributantes.”¹⁹

¹⁸ Vid. GIL VINSEIRO, Alejandro, “Gastos Tributarios, breve análisis de su impacto en el Sistema Tributario Cubano”, en www.mfp.cu, consultado 3 de mayo del 2013, hora 3:00 p.m., p. 6.

¹⁹ CALVIÑO VALDÉS-FAULY Manuel, “De fantasmas y tributos”, *Revista Cubana de Psicología*, Vol. 20, No.1, 2003, p. 8

Es evidente la falta de cultura tributaria que fluctúa entre el incumplimiento ignorante, la desatención a las obligaciones tributarias y la imagen fantasmagórica de otros obligados, porque atribuyen todos sus pagos al sistema impositivo; ocurre con frecuencia en los arrendadores o en los trámites de vivienda, porque se confunden diferentes figuras tributarias y pagos por otros conceptos. A esta imagen contribuye también el insuficiente conocimiento de la finalidad de los tributos y de la forma de participación en las decisiones ingresos-gastos; se da una contradicción en el binomio cultura-fiscalidad participativa: no se conoce porque no se participa, pero no se participa –aunque se tenga la oportunidad- porque no se conoce. Todo lo anterior influye desfavorablemente en la conducta tributaria y en el incremento del ingreso para la satisfacción de las necesidades de la sociedad cubana.

No todo abarca el plano subjetivo también existen cuestiones objetivas como viabilizar los mecanismos para la participación en los diferentes niveles del Estado y Gobierno, a través de la información recíproca con la ciudadanía y otros entes, las consultas más allá de la hechas en las Oficinas de la Administración Tributaria -que también han de apreciarse- y la rendición de cuenta. Son útiles para este labor social conjunta los datos que puedan aportarse por las Fiscalías y la Contraloría, además de estudios interdisciplinarios presentados comprensiblemente, recordemos la comodidad, una de las cuatro reglas impositivas de SMITH.²⁰

La participación fiscal debe especificarse a la localidad, independientemente de la inexistencia de potestad tributaria local (también necesaria), ello permitiría concretar los mecanismos consulta, rendición de cuenta, control y exigencia de conducta tributaria como parte del desarrollo local. Así se manifestó en un ejemplo reciente de encuentro de los Órganos Locales de la Provincia Santiago de Cuba con los “motoristas”²¹ a fin de recabar su integración legal al régimen tributario y saber las causas de su indisciplina tributaria, a pesar de constituir una infracción. Lo mismo puede darse para los tributos en general como para la contribución local especialmente, pues los distintos efectos según la localidad pueden determinar diferentes gravámenes y diferentes formas de redistribución de las riquezas.

La política fiscal a seguir para la actualización del modelo económico cubano tiene como brújula los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, varios de ellos tratan

²⁰ La comodidad relativa a la simplicidad, factibilidad *convenient for the contributor to pay it* . Vid. SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, t. V., Casa Editorial Bosch. Barcelona 1934, p. 302.

²¹ En la provincia Santiago de Cuba la transportación de pasajeros en motocicletas constituye una forma recurrente empleada por la población representa una importante fuente de empleo y satisfacción de un servicio.

acertadamente el deber de contribuir y el control fiscal, incluso hacen alusión al principio de generalidad, la atención a las características de los territorios, a la justa redistribución de las riquezas, a la necesidad de fomentar la cultura tributaria y la responsabilidad social de la población y entidades del país en el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias, entre otros aspectos.

Resalta en la supramentada guía política la siguiente expresión “ desarrollar el valor cívico de contribución al sostenimiento de los gastos sociales y altos niveles de disciplina fiscal”, formulación digna de liderar la actualización constitucional. En cuanto al fortalecimiento de los mecanismos de control fiscal para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la preservación y uso racional de los bienes y recursos del Estado, sendos objetivos posibilitan incluir el control no solo del fisco, sino de la ciudadanía y la sociedad en su conjunto a través de la democracia participativa.

Se hace necesario con la fiscalidad participativa llegar en esta materia a la tercera fase que según FERNÁNDEZ BULTÉ estructura la regulación jurídica de la sociedad en correspondencia con el principio de legalidad, “nuestras normas deben validarse por su eficacia social estratégica y su aceptación pública”. Sobre esta base debe ejercerse el control que retroalimente y saneé el ordenamiento jurídico. Por ello no basta con la disposición legal, es menester crear una conducta contributiva en las formas productivas intrínsecas del sistema -el sistema empresarial estatal, no estatal, o las cooperativas como forma de socialización productiva- y apremiarlas a una eficiencia económica; idénticamente en el plano individual como deber de contribuir a los gastos públicos para los ciudadanos de manera esencial.

Epílogo

El deber de contribuir tiene un enfoque multidimensional, por su significación económica, social, cívica, se imbrica hasta con los derechos medioambientales por la especialidad de la ecotributación, respaldado en la visión del tributo como principal ingreso público, instrumento de regulación comercial, regla de conducta ciudadana, incentivo de protección medioambiental, sustento de los

principales beneficios sociales, inhibidor o estimulador económico, mecanismo de integración, medio de redistribución de las riquezas, etc.

El principio de generalidad informa la amplitud del deber de contribuir para que alcance a personas individuales y colectivas, nacionales y extranjeras. Su técnica de refrendación jurídica debe partir de la Constitución como deber abstracto y concretarse en el vínculo obligacional tributario. Las excepciones a los principios tributarios si laceran las finalidades fiscales pueden revertirse contra la correcta conducta contributiva.

La fiscalidad participativa permite a la ciudadanía y otros entes sociales incidir en la política fiscal desde la estructuración impositiva, el gasto público, el presupuesto estatal, la distribución de las riquezas; constituye un mecanismo de control, de responsabilidad social y una manifestación de democracia. Representa un derecho de contrapartida del deber de contribuir.

El llamado sistema tributario cubano ha ido conformándose desde la Reforma Tributaria de 1994, pero contradictoriamente la Constitución se ha quedado muy rezagada en tiempos donde se habla de un Derecho Constitucional Tributario. La formulación del deber de contribuir tuvo que ser asumida por la reciente Ley del Sistema Tributario, la ciudadanía aunque ha avanzado mucho en su aceptación aún carece de la cultura tributaria necesaria.

La divulgación jurídica en Cuba ha tomado la vanguardia de información sobre las regulaciones en la materia tributaria a través de los medios de difusión masiva. No obstante falta aún mayor y más concreta información sobre la recaudación y los gastos públicos, obtenidas también por las vías de relación instituída Estado-ciudadano-sociedad. Así como la materialización y espacio para los mecanismos de fiscalidad participativa.

El ciudadano cubano y los restantes obligados tributarios serán más responsables y disciplinados en la conducta contributiva, en tanto más conscientes y participativos sean en la política fiscal.

Bibliografía

ADAME GODARD, Jorge, Los derechos económicos, sociales y culturales como deberes de solidaridad, works.bepress.com/jorge_adame_goddard/103, consultado el 30 de abril del 2010, hora 10:00 am.

BEGOÑA VILLAVERDE, María, Esquemas de Derecho Fiscal, lección-6-Los sujetos de la Obligación fiscal, en <http://web.usc.es/~bvgfin/Lecci%F3n%206.doc.>, consultado el 20 de mayo del 2010, hora 10:00 a.m.)

BLOJ, Cristina, “El presupuesto participativo y sus principales aportes a la construcción de políticas sociales orientados a las familias”, Serie Políticas Sociales, publicación de las Naciones Unidas, Santiago de Chile, octubre de 2009.

CALVIÑO VALDÉS-FAULY Manuel, “De fantasmas y tributos”, Revista Cubana de Psicología, Vol. 20, No.1, 2003.

CASTRO FORMENTO, Manuel, Cuba. Mecanismos financieros en el período del socialismo clásico, Editorial Ciencias Sociales, La Habana, 2009.

Colectivo de Autores, Apuntes de Derecho Financiero Cubano, Editorial Félix Varela, La Habana. 2005.

DE SOUSA SANTOS, Boaventura, Reinventar la democracia. Reinventar el Estado, Editorial José Martí, Ciudad de la Habana, 2005.

ESPINOZA DELGADO, María Elena, Fases de operación y retroalimentación del sistema tributario, Editorial San Marcos, Lima, Perú, 1990.

FERNÁNDEZ BULTÉ, J., Teoría del Estado y del Derecho, t. I y II, Editorial Félix Varela, La Habana, 2002.

FERREIRO LAPATZA, J. J., Curso de Derecho Financiero Español, 24^a Edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2004.

GULIANNI FONROUGE, Carlos M, Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1986,

GIL VINSEIRO, Alejandro, “Gastos Tributarios, breve análisis de su impacto en el Sistema Tributario Cubano”, en www.mfp.cu, consultado 3 de mayo del 2009, hora 3:00 p.m.

KYMLICA, Will y NORMAN, Wayne, “El retorno del ciudadano, una revisión de la producción reciente en teoría de la ciudadanía”, Revista Ágora, No. 7.

MARTÍ PÉREZ José, “Discurso del 26 de noviembre de 1891 en el Liceo Cubano de Tampa”, en Obras Completas, t. IV, Editorial Ciencias Sociales, La Habana, 1975.

MARTÍN QUERALT, J. et al., Curso de Derecho Financiero y Tributario, Edición 12ma, Editorial Tecnos, Madrid 2001.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro et al., Derecho Financiero y Tributario, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004.

MORALES DOMÍGUEZ, Esteban, “La economía política marxista: algunos desafíos de su continuidad histórica”, Revista Marx Ahora, No. 19, 2005.

NEUMARK, Fritz; Principios de la Imposición. Segunda Edición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1994.

RICARDO, David, Principios de Economía Política y Tributación, Editorial Aguilar, Madrid, 1959.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, El deber de contribuir como deber constitucional, Universidad Autónoma de Madrid, 2003.

RODRÍGUEZ, Gregorio, “Obligaciones Fiscales”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, No. 90, 2009.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Sistema de Derecho Financiero, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Madrid, 1990.

SCHUMPETER, J.A., “La Crisis del Estado Fiscal”, Revista española de control externo, Vol. 2, No. 5, 2000.

SMITH, Adam, Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, t. V., Casa Editorial Bosch. Barcelona 1934.

VALDÉS COSTA, Ramón, “Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria”, Revista Española de Derecho Financiero, No. 73., enero-marzo de 1992.

Constitución de la Yaya del 30 de octubre de 1897, en www.fd.uo.edu.cu/asignaturas/constitucional/constituciones/cuba.

Constitución de Jimaguayú del 16 septiembre de 1895, en www.fd.uo.edu.cu/asignaturas/constitucional/constituciones/cuba.

Constitución de la República de Cuba de 1940, Ley No. 1 del 1ro de julio de 1940. en www.fd.uo.edu.cu/asignaturas/constitucional/constituciones/cuba.

Constitución de la República de Cuba de 1976, modificada en 1992 y en el 2002, en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria, No.3, La Habana, 31 de enero del 2003.

Ley No. 113 del Sistema Tributario, Gaceta Oficial, Edición Ordinaria No. 53, La Habana, miércoles 21 del 2012.

Ley No. 73 del 4 de agosto de 1994 *Ley del Sistema Tributario*, en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, Edición Extraordinaria, No. 8, La Habana, 5 de agosto de 1994. (derogada)

Anexo 1

| Constituciones | Contenido |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bolivia | Se reconoce el deber de contribuir para todas las personas en el artículo 8, puede incluir ciudadanos y extranjeros, personas individuales y colectivas. En el propio artículo se reconoce el principio de capacidad económica. |
| Brasil | Se reconocen los principios de; capacidad contributiva (art.145.1), legalidad, isonomía, de anterioridad de la ley en relación con el ejercicio financiero y no confiscatoriedad (art. 150) |

| | |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Colombia | El deber de contribuir de la persona y del ciudadano aparece en el artículo 95, incluyendo con esta formulación a los extranjeros y a las personas individuales y colectivas. En el propio artículo se refrendan los principios de justicia y equidad tributaria. |
| Costa Rica | En el art. 18 se establece el deber de contribuir para los nacionales |
| Ecuador | Se establece el deber de contribuir para los ciudadanos en el art. 97. Se establecen exención tributaria del impuesto predial para los pueblos indígenas en el art. 84 y del pagos de impuestos par las prestaciones del seguro social, art. 147 |
| España | Establece el deber de contribuir para todos (nacionales y extranjeros, personas individuales o colectivas) en el art. 31, esta fórmula asume el principio de generalidad En el mismo artículo son refrendados los principios de capacidad económica, igualdad, reserva de ley, así como la no confiscatoriedad y atender a los criterios de eficiencia y economía Se reitera la reserva de ley en los arts. 133 y 134 al disponerse sobre a la potestad tributaria originaria del Estado y de las Comunidades autónomas y Corporaciones Locales con arreglo a la Constitución y a las leyes, así como la imposibilidad de la aprobación de tributos mediante la ley del Presupuesto y solo la modificación amparada en una ley tributaria sustantiva, además de la aprobación de beneficios tributarios solo en virtud ley. |
| Guatemala | El deber de contribuir se reconoce para los nacionales en el art. 135 |
| Honduras | El deber de contribuir se refrenda para los nacionales, art. 38 y para los extranjeros art. 31, no así para las personas colectivas. Los principios de proporcionalidad, generalidad, equidad y capacidad económica se refrendan en el art. 351. La no confiscatoriedad aparece en el art. 109. Son establecidas exenciones para los docentes de las escuelas primarias y la Universidad Nacional |

| | |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Italia | El deber de contribuir es reconocido para todos, asumiendo la generalidad tributaria, art. 53. Este mismo artículo dispone que el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad en relación al principio de capacidad contributiva |
| México | El deber de contribuir es reconocido para los mexicanos, art. 31. (ni extranjeros, ni personas colectivas). En el mismo artículo se establecen los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad. |
| Rusia | <p>Se establece el deber de contribuir para los ciudadanos, art. 57. En el mismo artículo la irretroactividad tributaria en perjuicio de los contribuyentes.</p> <p>Se reconoce la potestad tributaria de la Federación y de los órganos de autogobierno, arts 71 y 132 El sistema de los impuestos que se cobrara al presupuesto federal y los principios generales de la tributación y otras retribuciones de la Federación Rusa se establecerán por la pertinente legislación federal</p> |
| Venezuela | Se reconoce el deber de contribuir para toda persona, art. 133., esta formulación asume el principio de generalidad tributaria. |