



UNIVERSIDAD DE CIENFUEGOS

“CARLOS RAFAEL RODRÍGUEZ”

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y HUMANÍSTICAS.

DEPARTAMENTO DE DERECHO.

CUM Palmira

**TESIS PRESENTADA EN OPCIÓN AL GRADO DE LICENCIADO EN
DERECHO**

Título: Garantías legales que propician una efectiva ejecución de obligaciones del trabajador por cuenta propia, contraídas en relaciones tributarias actuales

Autora: Mayuli Hernández Capote

Tutor: MSc. Aliorgin Monzón Betancourt

Curso: 2010 - 2011



**SIN CONTROL NO PODEMOS
CONSTRUIR EL SOCIALISMO
CHE**

AGRADECIMIENTOS

Lo que un principio fue una idea primitiva, un monte de artículos, búsquedas, recomendaciones y sugerencias, y por qué no, una necesidad científica, hoy se anuncia como una investigación terminada, ilimitada me resulta el alcance de la palabra Gracias.

Mi gratitud infinita a todos los que tal vez les faltó un poco de fe, en mí, porque en ellos va inspirada mi investigación, por ser esa fuerza que día a día me hizo mirar al horizonte con mayores anhelos y confianza en mí.

Me siento convencida que los que me apoyaron y me han ayudado de una u otra manera, siempre han sentido seguridad en mi y confianza en mis potencialidades.

A todos gracias, a los primeros por ser ese motor impulsor y a los segundos por ser mi convicción y mi fe.

En fin, a todos ellos mi eterno agradecimiento.

Dedicar este trabajo no me resulta sencillo, al transcurrir seis largos años de estudio este es el mejor momento para respirar profundo y recoger los frutos de esa larga cosecha, un camino con aciertos y muchos desaciertos, en el que te convences que nada es seguro ni suficiente. Considero que en momento cumbre de mi desempeño profesional debo dedicar este trabajo a mi madre que cada día está ahí para calmar mis tensiones, secar mis lágrimas y con voz tierna y certera me dice, el camino no termina aquí.

Y a esa maravillosa familia que me apoya en cada paso.

A mi esposo y a su maravillosa madre que pese a la distancia siempre me ha brindado apoyo emocional.

A mi tutor Aliorgin Monzón Betancourt que sin el no hubiese comprendido el verdadero significado de sacrificio y entrega, que para mí sin exageración alguna es mi paradigma a seguir.

A Mary que tanto me aconsejó en la revisión metodológica y a Hermida que pusieron su conocimiento a mi disposición

A mi maravillosa coordinadora de carrera que a pesar de la distancia que en estos momentos nos alejan siempre tuvo fe en mí y estuvo ahí presta a ayudarme

A mi tía que se lo debo, que tanto la extraño y que estoy segura que donde esté me estará observando

A ese grupo, que me acompañó durante la carrera, a mis profesores y en especial a los que siempre confiaron en mis potencialidades, sin pretender excluir a nadie, en fin a la sede de Palmira, a su director Juan Carlos, Delfina, Amarilis, Alán, Arelis y su familia.

De manera especial a Herminio Cepero y al colectivo de la Empresa Termoeléctrica, a los compañeros de la ONAT de Palmira, a Ildeliza en el MTSS.

En fin a todos los que me aprecian y se sienten tan emocionados como yo en este momento tan especial.

A ustedes va dedicada esta investigación.

La presente investigación se titula "Garantías legales que propician una efectiva ejecución de las obligaciones del trabajador por cuenta propia, contraídas en las relaciones tributarias actuales". Fundamentada en la necesidad de posibilitar de una manera eficiente y eficaz la ejecución de la obligación de pago dentro de las relaciones jurídicas tributarias, en el ejercicio del trabajo por cuenta propia.

En un primer momento se realiza una revisión bibliográfica en torno a la evolución de los tributos, como instrumento jurídico en la legislación cubana, a partir de su propio surgimiento en las primeras tribus que se conocen y su mayor arraigo y establecimiento en la Antigua Roma, como el precedente inmediato a lo que se denomina Sistema Tributario: como conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico vinculadas al programa del estado en la captación de recursos financieros mediante la aplicación de su poder de coacción, de las que se derivan y nacen las relaciones tributarias tanto sobre las personas jurídicas como las naturales que específicamente éstas son las que nos ocupan en el ámbito específico del cuenta propia; se aborda su definición en Cuba, semejanzas y diferencias en este sujeto con las regulaciones de otros países como España y la posible similitud con la figura del empresario individual. Por último se arriba a conclusiones sobre el actual tratamiento legal que se brinda hoy en nuestra norma y mediante recomendaciones intentar demostrar la necesidad de incorporar garantías legales en esta materia tratada desde la perspectiva tributaria en aras del fortalecimiento de nuestro actual Régimen Sancionador Tributario.

Resumen	
INTRODUCCIÓN.....	1
ACLARACIÓN DE TÉRMINOS.....	9
CÁPITULO I: Revisión bibliográfica en torno a la evolución de los tributos, como instrumento jurídico en la legislación cubana.....	9
I.1 El tributo. Antecedente y actualidad.....	9
I.1.2 Concepto y definición.....	14
I.1.3 Características de los tributos.....	18
I.2 Fundamentos teóricos sobre el Sistema Tributario. Antecedentes.....	26
I.2.1 Problemas y principios fundamentales del Sistema Tributario.....	28
Estructura del Sistema Tributario Cubano.....	29
I.2.2 Objeto del tributo a partir del origen de las relaciones y obligaciones tributaria.....	31
I.3 Exigibilidad de la obligación fiscal.....	33
I.4 Antecedentes del trabajo por cuenta propia.....	34
I.4.1 Denominaciones a la figura del trabajador por cuenta propia en diversas legislaciones.....	36
I.4.2 Consideraciones sobre el ejercicio del trabajo por cuenta propia en España. Características y trámites.....	38
I.5 Las Profesiones Liberales.....	43
I.6 Autorización e incorporación del trabajo por cuenta propia en Cuba.....	44
I.6.1 El Régimen de la Seguridad Social para el trabajador por cuenta propia en Cuba.....	47
I.7 El Régimen Tributario para el trabajador por cuenta propia en Cuba.....	48
I.8 El cuenta propia no puede concebirse como un empresario mercantil individual.....	49

CAPÍTULO II: La Efectividad en el Régimen Sancionador Tributario Cubano.....	54
II.1 Cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes.....	54
II.1.1 Procedimiento legal ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias.....	55
II.2 Elementos de la infracción tributaria.....	57
II.2.1 Sanciones e Infracciones tributarias.....	58
Competencia para la imposición de medidas por la autoridad competente.....	60
II.3 El delito de Evasión Tributaria.....	65
Causas que propician la evasión tributaria.....	66
Consecuencias de la evasión.....	67
II.4 Las contravenciones en el ejercicio por cuenta propia.....	68
II.5 La Vía del Embargo en la exigibilidad del pago de la obligación tributaria.....	69
II.6 Solicitud de Aplazamiento de la Deuda Tributaria.....	70
II.7 Descripción y análisis de la muestra.....	71
II.7.1 Resultados de las encuestas aplicadas a la muestra seleccionada.....	71
II.7.2 Resultados de las entrevistas aplicadas.....	73
II.8 Principales deficiencias que existen en el cobro de la deuda tributaria.....	75
CONCLUSIONES.....	77
RECOMENDACIONES.....	78
BIBLIOGRAFÍA.....	79
ANEXOS	

Las características del sistema impositivo en nuestro país antes de 1959, se evidenciaba en como los trabajadores contribuían a engrosar los fondos de la jubilación, pero llegado el momento del retiro las arcas estaban vacías, sencillamente porque su desfalco era cosa común. Ello explica el rechazo al tributo por concepto de trabajo. Cuando triunfó la Revolución, desapareció el pago por los intereses sobre los créditos y los impuestos que abonaban los trabajadores en general, incluidos los campesinos.

La emergencia del Período Especial y ante la gravedad de la crisis económica, en diciembre de 1993, la Asamblea Nacional del Poder Popular decidió analizar un conjunto de medidas que contribuirían a detener o minimizar las adversas condiciones imperantes, condujo a que se aprobara la Ley N° 73 del Sistema Tributario, en agosto de 1994. Entonces se consideró la implantación gradual de dicho sistema, teniendo en cuenta los elementos indispensables de justicia social a los efectos de proteger a las capas de más bajos ingresos, sin despreciar la necesidad de disminuir el exceso de liquidez.

Con el triunfo revolucionario una de las primeras leyes dictadas fue de naturaleza fiscal, la Ley 447, que en su momento constituyó uno de los ejemplos de leyes tributarias de mejor concepción en el contexto latinoamericano. En sucesivos años se dictaron diferentes Decretos Leyes de igual alcance"

Erróneamente, muchos cubanos asocian el cobro de los impuestos a una penalidad o medida coercitiva; sin embargo, en términos económicos, los tributos no son una sanción, sino que su exigencia es una necesidad del Estado para contribuir a financiar gastos sociales en los que necesariamente incurre, tales como la educación, la salud, la seguridad social y el deporte, en confrontación con tantos beneficios de los cuales disfrutamos como ciudadanos, afiliándonos al criterio del doctor Carlos Pérez Inclán, profesor de Derecho Financiero de la Universidad de La Habana.

La aplicación en 1994 de la Reforma Tributaria conocida como Ley 73, demostró el valor del cobro de los impuestos como una forma de redistribución financiera y de aporte al presupuesto del Estado, la que concibe once impuestos, tres tasas, y una contribución.

Cumplidas las principales medidas para el saneamiento financiero, incluidos los objetivos iniciales de la aplicación de la Reforma Tributaria en 1994, Pérez Inclán asegura que se logró disminuir el exceso de circulante que existía en la economía, avanzar en la armonización de las leyes tributarias cubanas con la práctica internacional, así como establecer la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), como ente encargado del control sobre el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Por lo que se puede evidenciar, contrario a lo que muchos piensan, los impuestos no son privativos de ningún régimen social; con el triunfo de la Revolución Cubana en enero de 1959, no desapareció el cobro de impuestos por el Estado, sino que cambió esencialmente su destino, atemperándolo a las nuevas circunstancias sociales. "Lo que diferencia justamente a un sistema social de otro en la aplicación de un sistema tributario, es la utilización que se hace de los recursos financieros. Todos los estados utilizan los tributos para financiar sus necesidades, el impuesto es una figura que surge vinculada al surgimiento del Estado, existió imposición en el esclavismo y ha existido en las distintas formaciones económico-sociales",

En Cuba con la aplicación del sistema tributario se garantiza la recaudación de recursos financieros que permitan financiar los gastos sociales y al mismo tiempo reducir el déficit fiscal o mantenerlos en niveles sostenibles para la economía del país y contribuir al saneamiento de las finanzas internas, logrando redistribuir los ingresos.

Enumerado entre las posibles vías de salida de la difícil situación en este período tanto para la economía nacional como la de cada ciudadano se puede hacer referencia a la tendencia de la población por el perfil del trabajo por cuenta propia, aunque desde los años sesenta existían trabajadores por cuenta propia, que se dedicaban fundamentalmente a la prestación de determinados servicios, no es hasta la década del noventa, a raíz de las transformaciones emprendidas que se produce una considerable expansión de esta figura, ampliándose las actividades previstas.

La importancia de este sector privado estaba en la necesidad de ofertar ciertos bienes y servicios que el Estado se veía imposibilitado de continuar ofreciendo, constituyendo además, una fuente de empleo de esencial relevancia, contando en este período con el Decreto-Ley 141, de 8 de septiembre de 1993, como la disposición normativa principal que regula dicha actividad.

La situación económica de nuestro país en los últimos años ha sido afectada por condicionantes externos, por un lado el bloqueo económico y financiero impuesto por el gobierno de los Estados Unidos y por otro lado la crisis económica mundial, lo que ha obligado al Estado a tomar constantemente decisiones que le permitan maximizar el bienestar de la población y se vale para ello, de instrumentos fiscales como los tributos.

Evidenciándose la necesidad que la población manifieste un elevado grado de conciencia ética y cultura tributaria, que le permita comprender la importancia del pago de tributos y una adecuada disciplina en el cumplimiento de sus obligaciones en materia de pago, que solo pueden ser el resultado de la educación y de la preparación de cada ciudadano, en torno a por qué y para qué es necesaria la liquidación de los tributos establecidos y del cumplimiento estricto de las normativas que regulan su implementación .

Ante el reto asumido por Cuba hoy, en la apertura y ampliación del ejercicio del trabajo por cuenta propia, en vísperas de su utilización como una alternativa más de empleo y la aplicación de normas más flexibles en el otorgamiento y autorización de

los mismos, así como la necesaria entrada en vigor de un régimen tributario para esta modalidad de empleo.

Aparejado a cada relación tributaria es inevitable que se presenten circunstancias que conlleven al incumplimiento de las obligaciones de sus contribuyentes por las disímiles causas que la norma puede prever. Toda actividad económica que se realiza en la esfera del comercio, lleva aparejada riesgos inherentes al desempeño de la misma. Siempre debe y puede concebirse la posibilidad de pérdidas.

Cualquier gestión económica o mercantil puede, en determinada circunstancia, encontrarse privada, de manera temporal o definitiva, para cubrir los gastos con los ingresos provenientes de su ejercicio, e incluso aún, con su patrimonio. Surge entonces la crisis de la persona que ejerce la actividad unido a la actividad económica, considerando como tal la situación que afectando a la totalidad de la actividad, pone en peligro la continuación del ejercicio.

Por otra parte, no es un secreto la presencia del crédito fiscal en estos menesteres. Año tras año se producen verdaderas situaciones ante los incumplimientos de sus contribuyentes, a partir de las obligaciones contraídas con la Oficina Tributaria, las que algunas veces son de cuantía tal, que los contribuyentes no son capaces de extinguir observándose una activa concurrencia a los Bufetes Colectivos para tramitar las vías impugnatorias.

Considerándose pues que ante esta realidad que se advierte, es más urgente que nunca antes en el escenario tributario cubano el respaldo de una legislación que brinde a cada supuesto de la vida cotidiana que concorra ante las oficinas tributarias la aceptada respuesta dentro del marco legal, así como un efectivo régimen sancionador tributario ante las infracciones de los contribuyentes. Partiendo de la anterior fundamentación de la presente investigación se considera que el:

El problema científico queda definido de la siguiente forma:

¿Qué mecanismos influyen negativamente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias contraídas por el cuenta propia?

El **Objeto de Investigación:** Los tratamientos legales para el incumplimiento de las obligaciones tributarias para los trabajadores por cuenta propia.

El **Campo de Acción:** Los Incumplimientos de las obligaciones del trabajador por cuenta propia en las relaciones tributarias actuales.

Idea a Defender:

La identificación de las principales insuficiencias que afectan el cumplimiento de las obligaciones tributarias contraídas por los trabajadores por cuenta propia, posibilitará mayor efectividad en la recaudación de los tributos.

Para dar solución a esta problemática se plantearon los siguientes objetivos:

Objetivo General: Identificar las insuficiencias que entorpecen desde los tratamientos legales el cumplimiento de las obligaciones contraídas por los trabajadores por cuenta propia en el sistema tributario actual.

Objetivos Específicos:

- Describir la evolución del Sistema Tributario y Fiscal Cubano en relación con el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.
- Definir la naturaleza jurídica del ejercicio por cuenta propia en Cuba.
- Identificar las principales deficiencias que existen en el cobro de la deuda tributaria por el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente, cuando el obligado ejerce el trabajo por cuenta propia.

Durante la investigación se aplicarán los métodos reconocidos por la Metodología de la Investigación Socio - jurídica, los que se complementan con el fin de alcanzar los objetivos planteados en la misma, siendo explicados de la siguiente manera:

Métodos Teóricos

Método Histórico-lógico: Posibilitó profundizar en la búsqueda o confirmación del pasado del Derecho Tributario y Fiscal Cubano. Indagar en el conocimiento de los antecedentes del tema abordado hasta su actual regulación prevista. Además de la comparación entre la figura del cuenta propia con la del empresario mercantil individual.

Método Analítico-sintético: Sus procedimientos de análisis y síntesis se emplearon para comprobar la aplicación de las disposiciones jurídicas tributarias, tales como la Ley 73 del Sistema Tributario, el Decreto Ley 169 sobre las Normas y Procedimientos Tributarios, además de otras regulaciones legales en otros cuerpos normativos consultados.

Del Método Teórico Jurídico: Se empleó en toda la investigación desde su concepción hasta el momento de elaborar las conclusiones, el trabajo final y en el análisis de los conceptos relacionados con la solución de conflictos en materia de incumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

El Exegético – analítico: Este método se utilizó para realizar diversos análisis o valoraciones en función de estudios teóricos doctrinales y de diferentes normas en su contexto normativo y social, tales como la Ley 73 del Sistema Tributario, el Decreto Ley 169 sobre las Normas y Procedimientos Tributarios, decretos leyes, resoluciones, instrucciones, cartas circulares y otros cuerpos legales de aplicación normativa en los procedimientos a seguir por la Oficina de Administración Tributaria y el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Métodos Empíricos

Entrevistas:

A funcionarios, especialistas, juristas y director(a) de la Oficina de Administración Tributaria. Con el objetivo de conocer sobre los procesos de incumplimiento de las obligaciones tributarias y sus procedimientos legales, para comprobar la correspondencia existente entre el Derecho y las relaciones socioeconómicas sobre las que se erige y tutela.

Encuestas:

A trabajadores que ejercen el trabajo por cuenta propia en municipio de Palmira. Se utilizó con el objetivo de evaluar el conocimiento que poseen los trabajadores por cuenta propia sobre el régimen tributario al que se acogen así como el dominio de la legislación propia a consultar en la materia ante la responsabilidad legal que adquieren.

Dentro de los métodos **matemáticos** se emplearon los cálculos porcentuales, que permitieron determinar la muestra objeto de estudio, tabular los datos obtenidos y establecer generalizaciones apropiadas a partir de ellos.

De una **población** de 435 trabajadores por cuenta propia que existen registrados en la Dirección Municipal de Trabajo y Seguridad Social de Palmira, se tomó como **muestra** el 30% de ese total que equivale a 130 trabajadores encuestados.

El **aporte de la investigación**: A partir del análisis de fuentes bibliográficas primarias tales como la obra de Marx y otros autores en la materia, partiendo de elementos ya existentes, se logró enriquecer una definición del trabajo por cuenta propia por la autora de la presente investigación ante la deficiencia legal en ese aspecto.

La **novedad del tema**: se precisa en que este tema no ha sido tratado con una perspectiva tributaria, además se basa en el análisis de los ingresos dejados de recaudar por incumplimiento de las obligaciones ante la ONAT, a tono con la apertura de nuevos oficios por cuenta propia.

La tesis se proyecta de la siguiente forma:

En dos capítulos, un primer capítulo es el resultado de la revisión bibliográfica en torno al tema objeto de investigación, que constituye el marco teórico referencial, donde se abordan aspectos relacionados sobre el surgimiento de los tributos como instrumento jurídico. Concepto y características en la legislación cubana, hasta llegar al nacimiento y estructura del Sistema Tributario Cubano. Se define a la figura del trabajo por cuenta propia como un ente principal en las relaciones tributarias en el panorama cubano actual a partir de su surgimiento y evolución, haciendo mayor énfasis en Cuba y diferenciando con el caso particular de España. Análisis de la diferenciación de la posible similitud de esta figura con la del empresario mercantil individual.

En el capítulo dos se realiza un análisis del Régimen Sancionador Tributario Cubano así como de las infracciones más comunes para las personas naturales que están sujetos al ejercicio por cuenta propia que establece nuestra legislación. Se aborda el procedimiento que establece la ONAT ante los incumplimientos de obligaciones, particularizando en la Vía de Apremio y el Embargo. Se define cómo hacer más efectivo este régimen sancionador ante las infracciones o delitos evasivos. Y por último una reflexión sobre la inclusión de posibles garantías legales a los contribuyentes ante el ejercicio de una actividad y el posible incumplimiento de la obligación tributaria.

Se recomienda pertinente que el lector examine la siguiente aclaración de términos de ser necesario, al arribarle alguna duda en la consulta de la presente investigación:

Administración Tributaria: Es la entidad o institución pública encargada de la recaudación, control, fiscalización y cobranza de los tributos. En el caso de nuestro país es la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), adscrita al Ministerio de Finanzas y Precios, con oficinas municipales y provinciales en todo el país.

Contribuyente: Es la persona natural o jurídica (entidades) a la que la Ley le impone la obligación de tributar.

Tributo: Prestación monetaria que el Estado exige por mandato de ley, a quienes les atribuye el deber de contribuir, con el objetivo de obtener recursos para el financiamiento del gasto público o social.

Impuesto: Tributo exigido, sin contraprestación específica, con el fin de satisfacer necesidades sociales.

Tasa: Tributo por el cual el obligado a su pago, recibe un servicio o actividad por parte del Estado.

Contribución: Tributo para un destino específico y determinado, que beneficia directa o indirectamente al obligado a su pago, derivado de la realización de obras o servicios públicos.

En la Ley tributaria se establece la Contribución a la Seguridad Social, que deberá ser pagada por las entidades que emplean trabajadores y por los trabajadores beneficiarios de la Seguridad Social, según se establezca. Se complementa con la Ley No. 105 de 27 de diciembre de 2008 "De Seguridad Social", que establece el principio de brindar protección mediante regímenes especiales a las personas que

realizan actividades productivas o de servicios que por su naturaleza, requieren adecuar los beneficios de la Seguridad Social a sus condiciones.

Hecho Imponible: Es el hecho económico cuya realización origina una obligación de pago.

Base Imponible: Importe del acto o hecho gravado, o magnitudes gravadas por el tributo, sobre la cual se aplica el tipo impositivo.

Tipo Impositivo: Es la cantidad que se le aplica a la base imponible para determinar el importe del tributo.

Registro de Contribuyentes: libros, cuadernos o soportes automatizados que obran en la Administración tributaria, en el cual se inscriben todas las personas obligadas al pago de tributos. Esta inscripción se realiza en las oficinas municipales de administración tributaria donde radica el domicilio del contribuyente.

Año Fiscal: Comprende un periodo de 12 meses. En nuestro país, por lo general, coincide con el año natural.

Declaración Jurada: Es el documento mediante el cual se realiza la determinación del impuesto a pagar por el contribuyente. En el caso de los trabajadores por cuenta propia, la deben presentar para la determinación del impuesto sobre ingresos personales, al finalizar el año fiscal, con excepción de aquellos que ejercerán actividades comprendidas en el régimen simplificado.

Impuesto sobre Ingresos Personales: Es el que grava los ingresos a las personas naturales, e incluye los ingresos que se obtengan por el ejercicio de actividades por cuenta propia.

Impuesto sobre las Ventas: Se aplica a las ventas de bienes destinados al uso y consumo que sean objeto de compraventa, importados o producidos, total o parcialmente en Cuba.

Impuesto sobre los Servicios Públicos: Se aplica a la prestación de los servicios públicos (telefónicos, cablegráficos y radiotelegráficos, de electricidad, agua, transporte, gastronómicos, de alojamiento y recreación, entre otros).

Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo: Es el impuesto que pagan aquellas personas naturales o jurídicas que empleen o utilicen fuerza de trabajo. Su base imponible la constituyen los salarios, sueldos, gratificaciones y remuneraciones que se paguen al personal que contraten o utilicen.

REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA EN TORNO A LA EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS, COMO INSTRUMENTO JURÍDICO EN LA LEGISLACIÓN CUBANA

1.1-EL Tributo. Antecedente y actualidad

Etimológicamente hablando el término tributo parece tener su origen en la tribu. De este modo, el tributo y el acto de tributar pueden estar referidos a la primitiva contribución de las tribus sometidas por razón de la fuerza de otras tribus. En esta forma, también podemos apreciar que el carácter obligatorio de la contribución se manifestó desde sus comienzos y se conserva hasta la actualidad.

La voz tributo, en los tiempos de Roma, equivalía a la de gabela que significa toda imposición pública. Antes aún, el pueblo hebreo, ya desde sus primeras conquistas en la tierra de Canaan cobró tributos en las ciudades que se apoderaba. En la época de Josué y de los Jueces se prescribió que debían pagarlo todas las poblaciones que se sometiesen a los israelitas. También en la época de los Reyes, después de vencer a los moabitas, se les impuso un tributo, así como también a los sirios. Lo mismo hizo Salomón sobre todos los pueblos comprendidos dentro de los límites del reino. La misma historia podemos encontrarla en los asirios, babilonios, persas, fenicios, egipcios, cartagineses y griegos, hasta llegar a la época de Roma en la que encontramos su más amplio desarrollo, a la par que el mayor desarrollo político, económico, social y especialmente jurídico.

Escasos son los precedentes que se conocen para indagar sobre las instituciones financieras de los primeros pobladores de la península española en los siglos anteriores a la dominación romana. De esas insuficientes fuentes sólo se ha podido colegir, como dice "Toledano, que, a excepción de las costas, frecuentadas unos tras otros, por los iberos, celtas, griegos, fenicios y cartaginenses, España, a lo ancho y largo de su territorio estaba casi toda poblada por muchísimas tribus, amantes de su

libertad y que, pudiendo trasladarse fácilmente a otros parajes con sus escasos bienes, eran poco flexibles al imperio de las leyes y a sufrir el peso de los tributos y demás cargas sociales.

La vida de aquellas gentes se limitaba a la ciudad y al campo, punto de reunión de la tribu. El monarca o el jefe de aquellas indómitas individualidades no inspiraba otro respeto ni tenía otra consideración que la que permitía su fuerza física, en aquel estado de dureza y de barbarie, fácilmente se puede apreciar que los ingresos públicos estuvieron sólo representados por el botín, la usurpación y la devastación, con cuyos restos se tenía lo bastante para la alimentación de aquellos escasos moradores y para los primeros medios de defensa común.

No obstante, los cartagineses consiguieron sujetar a algunos pueblos a su gobierno, obligándolos a ayudarles en sus conquistas con las armas y apoderándose de sus minas y productos naturales, con razones más o menos engañosas. Aquel servicio militar forzoso y aquellas primeras exacciones impuestas por los cartagineses constituyeron cierto sistema tributario el que, sin embargo, por lo pasajero, apenas pasa percibido o merece mencionarse.

Expulsados los cartagineses de la península ibérica por los romanos y sin tener éstos, enemigos exteriores con quienes combatir, avanzaron progresivamente por todo el territorio y, a medida que extendieron su dominio, fundaron colonias y municipios, repartieron las tierras conquistadas o en propiedad absoluta o las gravaron con algunos tensos (renta notable que sirvió no poco para engrosar las arcas públicas) y empezaron así a introducir en la Península el mismo complicado y costoso sistema de administración establecido para otras provincias subyugadas. Observándose así las primeras apariciones o nociones de los cimientos de lo que es hoy, sin lugar a dudas un sistema tributario planificado de ejecución y control de los recursos financieros públicos, en función de las metas y políticas trazadas por el Estado.

Dentro de la actividad desarrollada por el Estado para el cumplimiento de sus fines, tiene una especial relevancia aquella encaminada a la obtención de los recursos financieros indispensables con los que enfrentar los gastos que tales fines exigen. Así, el Estado dispondrá de los recursos que genera su propia actividad económica, a cuyo efecto de diferentes servicios que realiza resultan ingresos que cubren, total o parcialmente, sus costos.

De igual modo, en tanto titular de bienes y derechos de naturaleza patrimonial, el Estado puede obtener ingresos a partir de la explotación de éstos, y de cuyos recursos dispone para financiar otras actividades; y puede igualmente recurrir al endeudamiento, lo que le permite también la financiación del gasto público. Finalmente, como máximo representante de la comunidad de intereses, y con la legitimidad que le confiere ser el instrumento de la voluntad popular, el Estado cuenta con poder para exigir de los ciudadanos su participación en la financiación de los gastos públicos a través de tributos; constituyendo éstos la principal fuente de ingresos en el mundo moderno.

“Los ingresos tributarios son la especie más importante de los ingresos públicos, no sólo porque cuantitativamente constituyen la mayor fuente de ingresos en los Estados modernos, sino también porque científicamente es la categoría más elaborada y legislativamente la más profusamente regulada”.¹

1.1.2 -Conceptos y definiciones

El tributo ha mantenido una significación jurídica que no debe ser desconocida, su nacimiento, desarrollo y actualización se encuentra condicionada por pautas que se establecen en el ordenamiento jurídico.

1. Sainz De Bujanda, F.; *“Lecciones de Derecho Financiero”*, 8ª ed., Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1990, p. 167.

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

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.

Los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza y carácter se rigen por la Ley No.73 del Sistema Tributario, otras leyes que establezcan tributos específicos y sus disposiciones complementarias y demás regulaciones tributarias que dicte el Ministerio de Finanzas y Precios, al amparo de las facultades otorgadas en ellas.

"El tributo es la prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos²."

"La obligación tributaria principal es el tributo, entendido este como obligación. Las características que definen y delimitan el tributo son, pues, las mismas que definen y delimitan la obligación tributaria principal: es una obligación ex lege, es una obligación de Derecho Público, es una obligación establecida por ley para el sostenimiento del gastos públicos, es, en fin, una obligación de dar y de dar, precisamente una suma de dinero³."

"Tributo, la prestación pecuniaria que el Estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos pueden

² Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario: Parte General./Fernando Pérez Royo. __ Madrid: Editorial Civitas, S. A, 1995. __ 395p.

³ Ferreiro Lapatsa, José. Curso de Derecho Financiero Español. / José Ferreiro Lapatsa __ Madrid: Editorial Civitas SA, 1995. __ 365p.

consistir en impuestos, tasas y contribuciones, según el Ministerio de Finanzas y Precios.

Solo existe el tributo como una institución jurídica a partir del instante en que se establece la ley definiéndolo, estableciéndolo y regulando en sus elementos la obligación de pagarlo.

Los tributos son ingresos públicos que el Estado exige a través de sus órganos, en el ejercicio de su poder financiero a través de normas jurídicas; no constituyendo un acto antijurídico, sino recaudar en bien del Estado.

El alcance del tributo en la financiación de las actividades públicas ha ganado un lugar preponderante de forma gradual, de modo que en la actualidad representa una partida de ingresos básica. Su importancia cuantitativa como mecanismo de financiación del gasto público justifica el protagonismo de la tributación dentro del ámbito de la Hacienda Pública.

Con la consideración de las definiciones señaladas podemos definir al tributo como la obligación de pagar una cantidad de dinero, a partir de supuestos establecidos previamente por Ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público con el objeto de financiar gastos públicos.

El Tributo⁴ se puede definir como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público, con el objeto de financiar gastos públicos. De acuerdo con esta definición las notas que caracterizan al Tributo son fundamentalmente dos:

⁴ Ley 73 del 94 del Sistema Tributario Cubano. Definición del tributo. La Habana, 5 agosto del 1994.__[s.p]

1- La coactividad: por el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el ente público, a través de los procedimientos previstos en la Ley, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla.

2- El carácter contributivo: que se refleja en la raíz etimológica del término Tributo, pues su destino es la financiación de los gastos públicos o necesidades colectivas, lo que constituye la razón de ser de esta institución y la diferencia de otras prestaciones como las multas y las sanciones pecuniarias, que siendo igualmente coactivas carecen de esta finalidad.

Sin embargo esto no significa que no puedan los Tributos ser utilizados con otros propósitos o finalidades, que incluso pueden alcanzar una significación superior a la estrictamente contributiva, y que pueden basarse, o se basan en motivaciones esencialmente extrafiscales, (al servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional). El impuesto, puede ser una transferencia económica que establece coactivamente el Sector Público a su favor y que debe estar establecida por medio de una ley.

"Impuesto, obligación de dar pecuniaria a favor de un ente público, y obligación de carácter legal, con fuente en la ley"⁵

"Impuesto, tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posición de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta."⁶

⁵ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario: Parte General./Fernando Pérez Royo. __ Madrid: Editorial Civitas, S. A, 1995. __ 395p.

⁶ Ferreiro Lapatsa, José. Curso de Derecho Financiero Español. / José Ferreiro Lapatsa __ Madrid: Editorial Civitas SA, 1995. __ 372p.

Al encontrar vínculo con otros países latinoamericanos nos referimos expresamente a la definición propia de México sobre los impuestos, la cual al ser analizada difiere mucho de la nuestra, al referirse expresamente a que el impuesto puede ser su prestación tanto monetaria como en especie, en nuestro caso a pesar de no ser de forma explícita su distinción se puede deducir que solo hace referencia al pago en dinero por los obligados, en fin ambas se encauzan al fin de los impuestos, dirigidos a la satisfacción de las necesidades y gastos públicos y sociales.

Los impuestos⁷: Son prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales para contribuir con los gastos públicos.

Los impuestos: según lo define la Ley 73 del Sistema Tributario Cubano, son el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica con el fin de satisfacer necesidades sociales."

Coincidiendo con las definiciones de los autores antes mencionados, podemos decir que el impuesto es el tributo exigido por el estado mediante Ley, sin contraprestación específica, para satisfacer un bien social. Siendo la categoría más representativa cualitativa y cuantitativamente dentro de los ingresos del estado. Representa la transmisión de valor monetario a favor del estado mediante disposición legal, con el fin de satisfacer necesidades sociales y lograr determinadas metas socio-económicas.

1.1.3 -Características de los tributos

- En primer lugar se exigen por el estado. Son ingresos públicos y como tales son ingresos en dinero.

⁷ México. Constitución de la República de México. Septiembre de 1984. __[s.p]

- En segundo lugar, son ingresos públicos de derecho público. Ingresos que exige el estado actuando como ente público en el ejercicio del poder financiero a través de normas jurídicas y de la actuación administrativa.

-Tercer lugar, son exigencias del principio de legalidad, los tributos deben ser establecidos por ley. El estado a través de la ley, establece que determinados hechos hace surgir en determinados sujetos la obligación de pagar un tributo

-Cuarto lugar, el tributo no constituye la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria.

- El deber de contribuir:

En nuestra Constitución no existe un pronunciamiento preciso sobre el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Sin embargo, a pesar de esta carencia, no entendemos que el tema haya sido omitido sino que, siendo el texto constitucional una ley, en sentido formal y material, es expresión de la realidad político social y económico de un momento determinado. Por ello hubiera resultado imposible omitir un aspecto inexistente en la vida económica de la Cuba de los años setenta⁸.

En los momentos de promulgación del texto constitucional no estaba concebido en el ordenamiento económico del país un sistema tributario con carácter general. Las concepciones económicas que imperaban en la fecha no concebían el elemento tributario como esencial en la estructura económica de la sociedad. La financiación del gasto público se alcanzaba a partir de otras instituciones financieras compatibles con la estructura económica adoptada. Por estas razones, la referencia en la Constitución sobre el tema tributario es en extremo sobria.

Si bien a la altura del año 1992 en que se producen las modificaciones⁹ a la Ley Fundamental Cubana la situación¹⁰ económica social era muy distinta a la descrita en

⁸ Recordemos que la Constitución cubana se promulga con fecha 24 de febrero de 1976.

⁹ Las principales motivaciones de la modificación del texto constitucional estuvieron determinadas por la necesidad de adecuarlo a la nueva realidad internacional que determinaban una mayor inserción de la isla a la comunidad internacional y, por otra parte, reacomodar el panorama constitucional a los nuevos esquemas económicos, que aunque ya se implementaban desde años anteriores se mostraban estratégicos para los años

1976, aún la tributación no tenía el grado de generalización ni el peso que hoy tiene en la base económica de la sociedad. En consecuencia, las modificaciones de 1992 tampoco incorporaron referencias expresas y amplias sobre la temática tributaria en la Constitución.

A diferencia de la Constitución Cubana, la española recoge de forma explícita el deber de contribuir y establece además, los principios que lo orientan. En su artículo 31.1 la Constitución Española establece que:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Una vez que conocemos de su existencia y reflejo constitucional, resultaría interesante comentar la necesidad, el fundamento, por qué se debe contribuir al sustento del gasto público.

Es conocido como fue superada la idea de la potestad de imperio del Estado como fundamento¹¹, afiliándonos al criterio del profesor Lozano Serrano el cual puntualizó que desde los orígenes del Derecho Financiero se había situado como fundamento de la tributación, la potestad de imperio del Estado “(...) no siendo hasta la década de los sesenta cuando se registra, especialmente en Italia, la apelación a un fundamento de justicia material del tributo, hallándose en el principio de capacidad contributiva (...)”, del deber de contribuir por la idea, nacida en la doctrina italiana, que

venideros, fundamentalmente las inversiones de capital extranjero que reclamaban una mayor garantía.

¹⁰ Luego de constituirse el Comité Estatal de Finanzas se adoptaron un conjunto de disposiciones jurídicas con el objetivo de reajustar el sistema tributario; entre las que podemos señalar el Decreto Ley 44/81, De los Ingresos al Presupuesto del Estado provenientes del Sector Estatal y de las Organizaciones Políticas y de Masas; el Decreto Ley 50/82, Sobre la Asociación Económica entre Entidades cubanas y extranjeras; el Decreto Ley 61/82, Del Impuesto sobre Documentos; Decreto Ley 66/83, Del Impuesto sobre Ingresos a Pagar por los Agricultores Pequeños y las Cooperativas de Producción Agropecuaria. La situación puede ser caracterizada por la falta de sistematicidad de las normas tributarias, y por la ausencia de una norma general que regulase los procedimientos tributarios; en tal sentido mantenían vigencia las disposiciones adjetivas de la Ley 1213/67.

¹¹ LOZANO Vid. LOZANO SERRANO C.; “*Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre derecho financiero y tributario.*”, Ed. Civitas, Madrid, 1990, p. 22.

apuesta por un criterio de justicia material: la capacidad económica. Y esta evolución se completa con la sugerencia de la búsqueda del real fundamento de este deber al ponerlo en relación con el modelo social que la constitución reconoce.

En el Artículo 1 de la Constitución cubana se lee: “Cuba es un Estado organizado con todos y para el bien de todos... para el disfrute de la justicia social, el bienestar individual y colectivo y la solidaridad humana.”

Pero, para que el deber de contribuir responda a estos valores de igualdad y justicia, debe realizarse enmarcado en unos principios precisos que garanticen¹² los principios vienen a garantizar la concreción de los valores de igualdad y justicia pues no se trata de que el mero pago de una cierta cantidad monetaria al Estado represente la realización de los valores y fines que la Constitución consagra, sino que “(...) este deber debe enmarcarse en unas coordenadas y en unos principios de justicia sin atención a los cuales el pago del tributo debe reputarse inadmisibles la proyección¹³. Los valores superiores del ordenamiento jurídico se proyectan en cada ámbito de éste por ello “(...) la justicia tributaria no es distinta ni separable de la justicia en general, sino concreción de ésta, que es indivisible en el ámbito tributario de éstos en el ámbito tributario. Son éstos los principios de justicia tributaria. Por esta razón, entendemos necesario abordar los principios que ordenan la justicia tributaria. Ello, a pesar de lo apuntado con anterioridad, de no estar regulados en el texto constitucional sino que fueron explícitamente recogidos en la Ley 73/1994 del Sistema Tributario.

Recordemos que los principios que recoge la referida Ley en su Artículo 3 son los de **generalidad, equidad de la carga tributaria**, y de la **capacidad económica**.

- 1. CAPACIDAD ECONÓMICA:** Siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga para el sostenimiento de los gastos públicos, es lógico desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de reparto sea la capacidad económica, que plantea “QUIEN TIENE MÁS PAGA MÁS”.

¹² Ibidem. cit., p. 107.

¹³ Ibidem, p. 27.

Teniendo en cuenta lo anterior podemos decir que el principio de capacidad económica cumple tres funciones esenciales:

- o De fundamento de la imposición o de la tributación, en tanto que sirve de fundamento a la obligación de contribuir.
- o De límite para el legislador en el ejercicio de su poder tributario, pues el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuesto circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica.
- o De programa u orientación de ese legislador en cuanto al uso de su poder, en tanto que debe modular la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica.

La interpretación actual de este principio lo reconoce como una exigencia al legislador a “(...) estructurar un sistema tributario en el que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos, se realice de conformidad con su capacidad económica, concebida como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.”¹⁴ Y esta exigencia no se va a tener de cada figura tributaria por separado estrictamente sino del sistema tributario en referencia al sujeto¹⁵.

El principio de capacidad económica informa, como hemos visto, el deber de contribuir.

2. IGUALDAD (equidad de la carga tributaria): Es entendido como un valor a promover con medidas fiscales que tiendan a corregir las desigualdades existentes en la sociedad (finalidad extrafiscal).

El principio de equidad en la carga tributaria encierra la idea de igualdad, teniendo por fundamento que no se grave a quien no tenga capacidad para soportar el pago;

¹⁴ MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J. M.; “Curso de Derecho Financiero.” ob. cit., p. 140.

¹⁵ MARTÍN DELGADO, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución de 1978.”, HPE, núm. 59, 1979, p. 70.

que la cuota a pagar sea proporcional a la referida capacidad; y que quienes se encuentren en similar situación económica reciban similar tratamiento¹⁶. Este principio es una directa proyección, en el ámbito tributario del principio más general de igualdad, reconocido en la Constitución.

En este sentido, se impone un límite al legislador a considerar en un plano de igualdad los supuestos de hecho semejantes, lo que sería la igualdad ante la ley: que todos aquellos que están en similar situación sean considerados del mismo modo. Sin embargo, el principio no puede quedarse en el plano de la formulación de la ley, sino que debe trascender¹⁷ a su aplicación, so pena de quedar en una mera declaración. Así, se habla entonces de igualdad en la aplicación de la ley, como exigencia a los órganos que han de aplicarla, de interpretarla, en un supuesto de hecho concreto, de modo similar a otros de los que haya conocido, y que sean sustancialmente iguales. En este sentido, la igualdad aparece como una exigencia de resultados, no como simple previsión normativa, por lo que el análisis de su satisfacción, debe exceder de la pura atención a la norma para atender también el resultado de su aplicación (...)",

La igualdad ante la ley tributaria habrá de considerar entonces, las manifestaciones de capacidad económica. Sin embargo, desde el punto de vista material, como exigencia de búsqueda de la igualdad real, "(...) el principio de igualdad tributaria no agota su contenido en el principio de capacidad económica."¹⁸ Por ello, es posible que siguiendo las proyecciones del principio de equidad tributaria, capacidades económicas similares reciban tratos diferenciados, atendiendo a otros criterios objetivos y razonados.

La equidad tributaria, ello significa la posibilidad de aplicar tratamientos diferentes a capacidades económicas similares, atendiendo a criterios que no

¹⁶ CABALLERO SÁNCHEZ R. y GARCÍA DE CASTRO M.; *"La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas."* RDFHP, núm. 206, 1990, p. 359.

¹⁷ "LOZANO SERRANO C.; *"Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario."*, ob. cit., págs. 27 y 28.

¹⁸ BORRERO MORO C.; *"Los principios materiales de justicia en el ordenamiento constitucional español."*, ob. cit., p. 204.

indispensablemente han de tener naturaleza tributaria, pero siempre que tenga respaldo constitucional.

GENERALIDAD: Se trata de un principio conectado con el de igualdad y el de capacidad económica, en el sentido de prohibición de la discriminación y el privilegio en materia fiscal.

Plantea en primer lugar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales, y en segundo lugar que los tributos afectan a todos los que tengan capacidad económica, sin privilegios en la distribución de la carga tributaria.

El principio de generalidad en su concepción doctrinal es “(...) un requerimiento directamente dirigido al legislador “(...) por el que se le exige “(...) tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica.”¹⁹ Una proyección del principio, desde una óptica subjetiva, la encontramos en NEUMARK; “El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) – en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria -...- sean sometidas al gravamen tributario.” Esta fórmula “(...) impone la extensión²⁰ de la idea de justicia que informa la existencia del tributo al resto de circunstancias y situaciones subsumibles en ella.”²¹ Desde esta perspectiva el principio se muestra como una proyección del principio de igualdad, como una concreción de éste, toda vez que obliga a tributar, a *todos* los que se encuentren en

¹⁹ MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ J. M. “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*.”, ed. 10ª, Ed. Tecnos, Madrid, 1999, ps. 131 y 132. NEUMARK F.; “*Principios de la imposición*.”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 98.

²⁰ “(...) salvo raras excepciones debidas a razones políticas, económicas, sociales o culturales, de forma que sea la generalidad de los ciudadanos la que sustente el gravamen del impuesto (...) que darían lugar a exenciones o a la concesión de beneficios fiscales. Vid. CABALLERO SÁNCHEZ R. y GARCÍA DE CASTRO M.; “*La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas*.” *RDFHP*, núm. 206, 1990, p. 360.

²¹ BORRERO MORO C.; “*Los principio materiales de justicia en el ordenamiento constitucional español*.”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1996, p. 207

igual situación. Así, el principio podría entenderse como una exigencia del valor igualdad que articula todo el ordenamiento jurídico constitucional.

El profesor español, Fernando Sainz de Bujanda refiere que “El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas.”²²

La vigencia de este principio no significa que no puedan existir exenciones o bonificaciones fiscales.

- 3. PROGRESIVIDAD:** Se entiende por progresividad aquella característica del sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza.

Los que tiene más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos

LÍMITE DE LA CONFISCATORIEDAD: El Sistema Tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio. La ley no podrá configurar un tributo de tal modo que llegase a producir un efecto confiscatorio o de anulación del Derecho de Propiedad. Asimismo, podríamos concluir que el principio de capacidad económica enmarca la tributación en dos límites muy bien definidos, aunque en ocasiones resulte difícil identificarlos. La primera limitación aparece como una premisa de la tributación: debe existir alguna manifestación de fuerza económica que sustente el pago del tributo. Se trata, al decir de PALAO TABOADA, del mínimo lógico exigible que ciñe al legislador a “gravar situaciones que demuestren aptitud o idoneidad para la tributación”²³.

La segunda actúa como concreción de la primera, una vez que existe capacidad económica, aptitud del sujeto para soportar el pago de los tributos, no puede obligársele de forma que se le prive de ésta. Como hemos visto, la prohibición de

²² SAINZ DE BUJANDA, F.; “*Lecciones de Derecho Financiero*.” 10ma ed. Madrid, 1993, pp.104.

²³ Vid. PALAO TABOADA C.; “*En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*.” REDF, núm. 59. 1988.

confiscatoriedad resulta garantía del principio de capacidad económica, y en consecuencia para el obligado tributario.

4. **LEGALIDAD:** Se requiere que las prestaciones personales o patrimoniales sean establecidas con arreglo a la Ley.
5. **SEGURIDAD JURÍDICA:** Este principio supone certeza de la norma o protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a los cambios normativos razonablemente imprevisibles.

Al analizar el contenido anteriormente abordado de los principios previstos en el artículo 3 de la Ley 73/1994 del Sistema Tributario Cubano se puede concluir que no se contempló tal vez por el legislador la posibilidad de incluir entre los principios antes mencionados, un principio que abordara al tributo desde su perspectiva recaudadora que como se aborda en el artículo 4 de la propia norma invocada, en el que define de modo textual que los tributos son medios para recaudar ingresos: de ahí la conclusión de que no se infirió este postulado como un principio establecido por ley, a partir que el gran objetivo y fin de los tributos en cualquier país y su legislación es el previsto como un medio para recaudar ingresos.

1.2-Fundamentos teóricos sobre el sistema tributario. Antecedentes

"Sistema Tributario²⁴, conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico vinculadas al programa del estado en la captación de recursos financieros mediante la aplicación de su poder de coacción, supeditados a la consecución de determinados fines u objetivos."

La sociedad cubana a mediados de la década de los 90 fue testigo de la realización de una profunda reforma tributaria que removió los cimientos fiscales de nuestra

²⁴ Colectivo de autores. Derecho Financiero. Cuba (2003) ____[s.p]

economía. La consecución de esta reforma se debió a una estrategia general económica y social adoptada por nuestro país para enfrentar los embates de la crisis económica desencadenada a finales de la década de los 80.

La crisis del campo socialista significó la ruptura con el marco de integración económica y comercial en que estaba insertado nuestro país, lo que obligo a reformar y reorientar, radicalmente la economía. Obligando a una estrategia de desarrollo que priorizara la movilización activa de las reservas internas de desarrollo, partiendo de un diseño macro coherente con el proyecto social cubano, con las siguientes características:

- Adopción de una nueva política y estructura tributaria.
- Empleo, estricto y eficiente, de todos los ingresos recaudados en el fomento del bienestar económico y social del país.
- El diseño de una administración tributaria fuerte, eficaz y con un genuino enfoque de servicio al ciudadano.

La reforma global tributaria en Cuba se apoya en el perfeccionamiento de cuatro elementos:

- La política tributaria
- La estructura tributaria
- El ordenamiento jurídico
- La administración tributaria.

La creación de condiciones macroeconómicas adecuadas es un elemento esencial para el buen desempeño económico de un país, sobre todo en los escenarios donde el proceso de globalización genera fuertes y constantes cambios. El sistema tributario debe ser un elemento que garantice estabilidad, mediante la incorporación de elementos que garanticen flexibilidad y capacidad del sistema de adaptarse a las fases del ciclo económico.

Las políticas de estabilización económica, y entre ellas las fiscales, tienen como objetivos esenciales: atenuar las fluctuaciones del ciclo económico, mantener el nivel de producción cercano al del pleno empleo y mantener la estabilidad de precios.

1.2.1 -Problemas y principios fundamentales del sistema tributario

La imposición crea diversos problemas, independientemente del tipo que se adopte, los problemas deben ser encarados desde los distintos puntos de vista que pueden presentarse; y además ilustrar los distintos principios a los cuales el sistema tributario debe ajustarse. Estos problemas son:

1. De Política Económica:

El Estado al crear los tributos debe tomar en cuenta que en un país cuya población tiene diferente capacidad de ingreso, no todos tendrán la misma capacidad económica, aunque todos pueden fomentar capacidad tributaria. Por esto se afirma que en todo sistema tributario estarán todos obligados a tributar en base a su capacidad económica, pero sin perjudicar al sistema económico. Del mismo modo, todo sistema tributario debe ser flexible ante el sistema económico imperante, respetando la política económica cambiaria y de precios.

2. De Política Financiera:

El Sistema Tributario debe ser administrativamente manejable y para esto se debe lograr que sea lo más simple, haciendo que el contribuyente sepa de una manera sencilla como y cuando debe pagar, o sea que los tributos tendrán que ser simples para facilidad del contribuyente para el control y fiscalización por parte de la administración tributaria.

3. De Administración Fiscal:

La razón de la existencia de los tributos es proporcionar ingresos al Estado; por tal motivo, el sistema tributario debe procurarle los ingresos suficientes para que cumpla con su finalidad de servicios a la comunidad.

4. De Política Social:

También se afirma que todo tributo puede crear problemas en la Sociedad, por lo tanto, un sistema tributario tendrá que generar un sacrificio tolerable o mínimo al contribuyente, por esta razón debe ser un sistema equitativo, de la misma manera el contribuyente debe verlo como un sistema justo que afecte más a la gente que posee mayores recursos económicos; constituyéndose el sistema tributario en un instrumento promotor fundamentado en fines discrecionales, disminuyendo el consumo de ciertos bienes y procurando promover la inversión en la producción de otros. También el sistema tributario debe estar bien organizado generando un sacrificio mínimo al Estado y procurando una recaudación ágil y eficaz. En resumen debe hacer que la población tome conciencia tributaria al saber que sus tributos están bien administrados y técnicamente aplicados.

Estructura del Sistema Tributario Cubano

La Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba, en su sesión del día 4 de agosto de 1994, aprobó la Ley No. 73 del Sistema Tributario, donde se establecen los tributos y los principios generales sobre los cuales se sustentara el sistema tributario de la República de Cuba, bajo los principios de una aplicación gradual y con 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 regular la liquidez monetaria.

La referida Ley, pone en vigor un nuevo sistema tributario que requiere de los procedimientos con arreglo a los cuales se aplica el Decreto-Ley No. 169, que establece las normas generales y los procedimientos administrativos del sistema tributario, incluyendo los aranceles; reconoce once impuestos, tres tasas y una contribución, aplicables sobre la base de los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos.

El impuesto como categoría más representativa del financiamiento del estado:

Características:

- Coactividad
- Unilateralidad de pago
- Carácter normativo
- Concurrencia de un sujeto activo (Estado y entes menores subrogados) y de un sujeto pasivo.
- Finalidad fiscal u ordenatoria.

Elementos cualitativos:

- Objeto imponible(capacidad económica sujeta a gravamen)
- Hecho imponible(negocios jurídicos y económicos que hacen nacer la obligación)
- Domicilio fiscal(elemento espacial y que se vincula a la obligación personal o real del tributar)
- Elementos temporales (fecha de devengo y exigibilidad de las obligaciones)

El hecho imponible es: "el supuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar el tributo y cuya realización origina el conocimiento de la obligación tributaria."

Teniendo en cuenta el criterio dado por Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo tenemos 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."

Teniendo en cuenta los criterios antes mencionados podemos decir que el hecho imponible es aquella circunstancia tipificada previamente por la ley, y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria.

1.2.2 –El objeto del tributo a partir del origen de las relaciones y obligaciones tributarias

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain como el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Por su parte de la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo.

Obligaciones Tributarias²⁵: las obligaciones derivadas del tributo, incluye la principal, o sea, el pago y los deberes formales relacionados o no con éste.

Sobre este punto Margain nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes a diferencia de la obligación fiscal que solo esta a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

Toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de la finalidad del tributo; cuando se habla de objeto de tributo, se esta haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca con la imposición. Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición. El objeto del tributo quedara precisado a través del hecho imponible.

²⁵ Decreto Ley 169 De las Normas y de los Procedimientos Tributarios, Art. 4 Inc. D ____[s.p]

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado llamar, hecho imponible. Respecto a este hecho imponible nos dicen que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y solo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- A) que en ausencia de una cualquiera de los elementos que concurren a formar parte del presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;
- B) que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la casualidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido y
- C) que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto posible.

Hecho imponible²⁶: la actividad, acto o negocio de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.

²⁶ Decreto Ley 169 De las Normas y de los Procedimientos Tributarios, Artículo 4 inc. c ____[s.p]

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y a precisión de la deuda en cantidad líquida. Pugliese nos dice que a través de esta institución el estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada.

1.3 -Exigibilidad de la Obligación Fiscal

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no fue satisfecha durante el término de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra el término de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. La obligación tributaria nace en el momento que se verifica el hecho generador, lo cual nos crea el deber de cumplir con el tributo que nos corresponde como contribuyente responsable.

Sin embargo, pueden presentarse determinadas situaciones anormales, en las que el patrimonio de una persona llega a ser insuficiente para cubrir totalmente sus deudas y es entonces preciso procurar la justa distribución de ese patrimonio entre todos sus acreedores. Esto es, distribuir el patrimonio insuficiente del deudor equitativamente entre todos los acreedores que tengan iguales derechos, respetando desde luego el orden o prelación que la naturaleza especial de los créditos pueda darles. En países más desarrollados como es el caso de España queda el orden de la siguiente forma:

En España:

- Los gastos judiciales y extrajudiciales propios del proceso del concurso.
- Las cosas que son reivindicadas a su dueño legítimo.
- Los gastos de sucesión, en caso de muerte del deudor.
- Los impuestos.

- Los acreedores hipotecarios, con respecto al bien del cual ostentan la hipoteca.
- Los acreedores pignoratícios, con respecto los bienes prendados.
- Los acreedores comunes, o quirografarios.

Los créditos más viejos gozan de prioridad sobre los más nuevos, y los que no tienen fecha se agrupan y quedan de últimos.

En el caso muy particular de nuestro país el Código Civil, específicamente su Capítulo VI, Artículo 307 lo relaciona como Prelación de Créditos ante tal ausencia del tan comentado concurso de acreedores, al referirse al orden a tener en cuenta a la concurrencia de varios acreedores con créditos exigibles contra el mismo deudo, es decir los acreedores que tendrán preferencia para hacer efectivos sus créditos sobre el resto del patrimonio del deudor por el orden siguiente:

- a) los parientes, para el cobro de alimentos
- b) los trabajadores, para el cobro de sus salarios devengados y no percibidos
- c) el Estado, para el cobro de sus créditos, impuestos, responsabilidad material y civil y sanciones pecuniarias;
- ch) los bancos y empresas estatales; y
- d) los demás acreedores no privilegiados

1.4 - Antecedentes del trabajo por cuenta propia

En la sociedad cubana de la primera mitad del siglo XX, entre los trabajadores por cuenta propia, los había de casi todas las profesiones y oficios, muchos formaban parte de las llamadas clases medias, personas que no vivían en la pobreza, tampoco

en la opulencia, pero esos cuenta propia no eran pequeños burgueses porque no explotaban a otros trabajadores.

Algunos dicen que los profesionales que trabajaban por cuenta propia explotaban a través de los precios, sin tener en cuenta que éstos estaban determinados por el mercado y por el valor de la fuerza de trabajo empleado por esos profesionales para confeccionar sus productos u ofrecer un servicio.

Entre los cuenta propia de siempre en Cuba había personas que nunca contrataban asalariados o lo hacían solo ocasionalmente y nunca llegaban a tener un capital para explotar y/o nunca les interesó tenerlo, pues vivían decorosamente. No eran capitalistas porque no explotaban a nadie. Así encontrábamos muchos médicos, dentistas, viajantes, maestros y otros profesionales que trabajaban para ellos mismos, no trabajaban para otros ni para el estado. Algunos tenían algún auxiliar, empleada doméstica, ayudante o chofer que muchas veces pertenecían a la familia, se integraban a ella o se les trataba como tal, por lo que no siempre se les podía considerar como explotados por el trato y los beneficios que recibían.

Pero habían cuenta propia que llegaban a concretar un pequeño negocio en el que daban empleo a algunos asalariados y “ampliaban” sus ganancias, gracias a esos contratados y desde luego al buen olfato mercantil y a las inversiones que hacían. Eran estos los que saltaban del cuentapropismo a la capa de los pequeños burgueses.

El cuentapropismo es una forma individual de economía, autogestionaria, que ha existido siempre en todos los sistemas socioeconómicos desde la descomposición de la comunidad primitiva y que tuvo en los campesinos, artesanos, vendedores ambulantes y libres prestadores de servicios, a sus más claros exponentes.

Marx denominaba al trabajo por cuenta propia, producción mercantil simple, debido a que no podía ampliarse más allá de su propia reproducción, por no explotar trabajo ajeno, no tener trabajadores asalariados a los cuales sacar plusvalía.

La ampliación de la modalidad del Trabajo por Cuenta Propia, como alternativa a la profunda crisis de antaño, conocida con el sugerente nombre de Período Especial, otorgó a los sujetos dedicados a ella un carácter muy singular. A través de sus propias habilidades y previa licencia, ejercen actividades mercantiles y de servicio, constituyendo éste su modo de vida. (Se les había exigido un vínculo laboral estatal, lo que al menos técnicamente ponía en dudas el concepto vertido antes). Esta medida quedó sin vigor enseguida, dado el criterio oficial de que ellos están dentro de una fuente de empleo.

Puede analizarse que el **trabajo por cuenta propia constituye** una modalidad de empleo que contribuye a la producción de bienes y prestación de servicios útiles a la población, constituye una fuente de ingresos al Presupuesto del Estado, que se captan mediante el cobro del tributo, para financiar la vida en común del país.

Estas personas, que sostienen económicamente su propia inversión, obtienen lícitamente una ganancia, por ciento de la cual, han de tributar al fisco en concepto de impuesto, quedando así convertidos en contribuyentes de la cuenta fiscal del Estado.

1.4.1 -Denominaciones a la figura del trabajador por cuenta propia en diversas legislaciones

Según el estudio y revisión comparativa de las diversas denominaciones que se le brinda a esta modalidad de empleo en el mundo se encuentran como es el caso de Venezuela y Colombia, por solo citar estos ejemplos existe una figura laboral/legal de características similares a la española, como es el caso específico de nuestro país se define bajo el calificativo de cuenta propia, más aún en otras consultas a diversos países se ha contemplado a esta figura con calificativos tales como **(Autoempleo,**

Emprendedor, Freelance, trabajador autónomo, profesiones liberales, empresario individual, trabajador a cuenta propia o ajena)

Al profundizar en las características que refrenda España en el procedimiento legal que se brinda a este sujeto de la economía podemos analizar elementos muy propios que distan mucho del actual procedimiento que ha puesto en práctica nuestro país el cual ha sido modificado y fortalecido en la presente etapa del cuenta propia en Cuba que a pesar que como ya hemos definido anteriormente no es de nuevo tipo en nuestro país, puesto que desde siempre se ha visto de una forma u otra a este sujeto sui géneris en cada etapa; si se puede afirmar que ha cobrado gran auge y protagonismo en las actuales circunstancias de nuestra economía y en especial de nuestro sistema financiero - tributario y en materia laboral.

Se propone a continuación realizar un análisis de las características españolas para de ahí poder comprender aún mejor las diferencias en uno y otro sistema.

En España, cualquier extranjero puede crear su propio negocio siempre que consiga una autorización de trabajo por cuenta propia, es decir de forma independiente como empresario o en actividades profesionales. En el caso de actividades profesionales también será necesario que homologue su título.

Un trabajador autónomo o empresario individual en España es la persona física que realiza de forma habitual, personal y directa la actividad económica a título lucrativo, sin sujeción a contrato de trabajo y aunque utilice el servicio remunerado de otras personas.

Se presupone la condición de trabajador autónomo si se ostenta la titularidad de un establecimiento abierto al público como propietario, usufructuario, arrendatario u otros conceptos análogos.

1.4.2 -Consideraciones sobre el ejercicio del trabajo por cuenta propia en España. Características y trámites

Para realizar una actividad independiente o empresarial el o los interesados deberán necesitará solicitar una autorización de residencia y trabajo por cuenta propia. Si tiene residencia permanente solo tendrá que cumplir con los requisitos necesarios para la apertura de su negocio en las mismas condiciones que los españoles. Para montar su propio negocio deberá establecer la cantidad que va a invertir, el proyecto de la actividad programa, con un cálculo de beneficios, posibilidades de creación de empleo, autorizaciones para abrir el negocio, etc. Una vez que tenga delineada claramente la planificación de su negocio, se debe dirigir a la Delegación de Gobierno para solicitar la autorización de trabajo por cuenta propia, la cual irá acompañada del proyecto de actividad e inversión que se piensa realizar, etc, o sea, toda la planificación que ha preparado previamente. La delegación sellará la solicitud y en el plazo de tres meses desde la presentación el extranjero deberá regresar a su país para solicitar el visado de trabajo en el consulado español. Si se aprueba la autorización, la delegación la enviará al consulado y deberá figurar en el pasaporte. Tendrá que entrar a España en un lapso menor de la vigencia del visado y en cuanto llegue podrá comenzar su actividad.

En el caso específico de los visados de residencia para inversionistas que deseen trabajar por cuenta propia hay que presentar la siguiente documentación:

- Certificaciones bancarias españolas de posesión de una cuantía económica global igual o superior al treinta por ciento del importe de la inversión a realizar.
- Copia de la Solicitud de permiso de trabajo por Cuenta Propia, sellada por el ministerio de Trabajo español, con NEV.
- Anteproyecto del establecimiento o actividad a realizar, con indicación de la inversión prevista, su rentabilidad y puestos de trabajo de nueva creación.

- Certificado de antecedentes penales o policiales legalizado por el Ministerio de Relaciones Exteriores C/Arenales, 821, con 2 fotocopias simples, expedido en los últimos seis meses.
- Certificado médico (informe genérico de no padecer ninguna enfermedad infectocontagiosa, drogodependencia ni enfermedad, expedido en los últimos seis meses por un médico colegiado y legalizado por el Ministerio de Relaciones Exteriores.
- Pasaporte con más de 120 días de validez y 4 fotos de 4x4.
- Documento de Identidad, etc.

Cómo se puede obtener un permiso como autónomo o autorización de trabajo por cuenta propia:

1.1. Lo primero que se necesita es obtener uno de los siguientes permisos:

- Permiso de residencia permanente: Se obtiene por residencia legal en España durante 5 años.
- Permiso comunitario
- Familiar de residente comunitario (cónyuge o hijo menor de 21 años). Acreditado el parentesco con comunitario ante la Comisaría o la Oficina de Extranjeros obtiene el certificado correspondiente con su número de identificación de extranjeros que les habilita a trabajar por cuenta propia o por cuenta ajena.
- Familiar de residente comunitario (hijo mayor de 21 años o ascendiente). Obtenido el certificado de inscripción en el registro de comunitarios, es cuando están autorizados a residir. Si quiere trabajar podrá hacerlo cuando los ingresos por esa actividad no constituyan su sustento básico. En caso que se pretenda desarrollar otro tipo de actividad tendrá que obtener un permiso por cuenta propia por el régimen general, según se explica en el punto siguiente.

Requisitos relativos a la persona:

- a) Es muy importante no encontrarse de forma irregular en España.
- b) Carecer de antecedentes penales o trámites:

Para realizar una actividad independiente o empresarial se necesitara solicitar una autorización de residencia y trabajo por cuenta propia. Si tiene residencia permanente solo tendrá que cumplir con los requisitos necesarios para la apertura del negocio en las mismas condiciones que los españoles.

Pasos a seguir:

1. Para montar tu negocio propio deberá establecer la cantidad que va a invertir, el proyecto de la actividad programa, con una proyección de beneficios, posibilidades de creación de empleo, autorizaciones para abrir el negocio, etc.
2. Una vez tenga perfectamente organizada la planificación del negocio, podrá dirigirse a la Delegación de Gobierno para solicitar la autorización de trabajo por cuenta propia e irá acompañada del proyecto de actividad, inversión prevista, etc., es decir la planificación.
3. La delegación sellará la solicitud y en el plazo de tres meses desde la presentación deberá regresar al país para solicitar el visado de trabajo en el consulado español.
4. Si se aprueba la autorización, la delegación la enviará al consulado y deberá figurar en el pasaporte. Tendrá que entrar en España durante la vigencia del visado y en cuanto llegue puede comenzar su actividad.

Pueden ser empresarios individuales:

- Las personas mayores de edad que tengan la libre disposición de sus bienes

- Los menores de edad emancipados, con las limitaciones que establece el artículo 323 del código civil
- Los menores de edad y los incapacitados, a través de sus representantes legales

La responsabilidad del autónomo es ilimitada, respondiendo de las actividades del negocio con todos sus bienes presentes y futuros, de forma que no hay separación entre el patrimonio personal y el de la empresa.

Independientemente de que el trabajador cause alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos o por cuenta propia, legalmente, se presume, salvo prueba en contrario, que son autónomos los titulares de algún establecimiento abierto al público como propietario, arrendatario, usufructuario u otro concepto análogo.

El propio autónomo es el responsable de las altas, modificaciones y bajas en la Seguridad Social, asimismo su responsabilidad es ilimitada, con todo su patrimonio presente y futuro, al contrario que las sociedades que en general suelen tener su responsabilidad limitada. Es destacable que a partir de 1 de Enero de 2004 se amplía el derecho de los autónomos al incorporarlos plenamente a la prestación por incapacidad temporal así como a las contingencias por accidente de trabajo y enfermedades profesionales, este último derecho es opcional y conlleva el correspondiente suplemento de cotización.

Los trámites para constituirse como autónomo en España:

Fiscales

- Declaración censal (modelo 036), que incluye solicitud de un número de identificación fiscal (NIF) y declaración de alta de actividad
- Alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), si no está exento.

En la seguridad social

- Alta en el régimen especial de autónomos de la seguridad social

El trabajador autónomo económicamente dependiente (TRADE) se encuentra regulado por La Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo. Se considera trabajador autónomo económicamente dependiente la persona física que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para un cliente del que percibe, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales y en el que concurren las restantes condiciones establecidas en el artículo 11 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo.

El contrato deberá ser registrado por el TRADE en el plazo de los diez días hábiles siguientes a su firma, comunicando al cliente dicho registro en el plazo de cinco días hábiles siguientes al mismo. Transcurrido el plazo de quince días hábiles desde la firma del contrato sin que se haya producido la comunicación de registro del contrato por TRADE, será el cliente quien deberá registrar el contrato en el Servicio Público de Empleo Estatal en el plazo de diez días hábiles siguientes. El registro, se efectuará en el Servicio Público de Empleo Estatal, organismo del que dependerá el registro con carácter informativo de contratos para la realización de la actividad económica o profesional del trabajador autónomo económicamente dependiente.

Si se tiene un permiso de trabajo por cuenta ajena, porque se trabaja para otra persona, se puede solicitar que el permiso se extienda a trabajo por cuenta propia, sin problemas, pero se debe hacer la tramitación y esperar a que se apruebe.

Para solicitar el permiso por cuenta propia, el gobierno tiene en cuenta, la incidencia de la actividad en la economía española, la cantidad a invertir, la calificación profesional del que solicita el permiso, las autorizaciones necesarias para la apertura del negocio. Es causa de denegación del permiso, la falta real de la inversión proyectada, o la falta de solicitud de las licencias para ejercerla.

El sistema de tramitación normal es el siguiente: se presenta en la delegación del gobierno, la solicitud de permiso por cuenta propia. Tiene que ir acompañado de un proyecto de inversión, memoria explicativa del negocio, posibilidad de creación de puestos de trabajo para españoles.

Una vez entregada la solicitud, se inicia la inversión (y a veces el negocio). El permiso tarda unos 11 meses en tramitarse. Antes de la concesión, nos llegará un requerimiento de la inspección de hacienda, pero no de la normal, sino de los inspectores de inversiones exteriores (normalmente en el ICEX), que van a comprobar las facturas relativas a la inversión, y los extractos de las cuentas bancarias (para ver si ha movido dinero). Si la inspección es favorable, se acaba concediendo el permiso.

1.5 -Las Profesiones Liberales

En la Edad Contemporánea, el concepto, utilizado más extensamente como profesiones liberales comprende el ejercicio profesional que requiere formación universitaria, fundamentalmente el Derecho y la Medicina.

Igualmente las profesiones liberales tienen una característica muy particular como lo es la remuneración de quienes las ejercen, ya que teniendo en cuenta que no están subordinados, su remuneración no es salario en los términos del código sustantivo del trabajo sino que su remuneración se realiza mediante el pago de honorarios, lo que supone que no existe un contrato laboral sino un Contrato de servicios, el cual esta regulado por la legislación civil.

Se entiende por profesión liberal²⁷, toda actividad en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere la habilitación a través de un título académico”.

²⁷ Decreto 3050/97. Artículo 25.España. __[s.p]

Otro elemento importante es sin dudas para esta gran fuerza laboral son las recientes noticias sobre la reforma legal que recoge el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), aprobada el pasado 10 de octubre de 2003 en forma de Real Decreto, la que regula la cobertura de contingencias profesionales, incluyendo una serie de mejoras en materia social y económica que buscan un mayor equilibrio entre las condiciones laborales de los trabajadores autónomos y los de cuenta ajena

Según las ultimas informaciones y consultas realizadas en importantes paginas españolas de noticias en Internet se puede concluir que el número de trabajadores por cuenta propia en España asciende, según los últimos datos aportados por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, a tres millones de afiliados.

1.6 -Autorización e incorporación del trabajador por cuenta propia en Cuba

Ante la apertura del trabajo por cuenta propia como una alternativa más de empleo es necesario brindar desde la perspectiva laboral un grupo de regulaciones, beneficios, requisitos, a partir de un ordenamiento y control de dichas actividades visto de este modo se introduce la Resolución No. 32/2010 como el respectivo reglamento del ya entrado en vigor Decreto- Ley No. 141 de 1993, evidenciando la necesidad de continuar perfeccionando las regulaciones relativas a este ejercicio, con el objetivo de atemperar esta actividad a los cambios que se vienen realizando a nivel de país.

Estableciendo que las actividades pueden ser ejercidas por los residentes permanentes, mayores de 17 años, así como la determinación de esta modalidad como un término de autorización personal e intransferible, así como la concesión de más de una licencia a la practica de una o más actividades. Autorizando la contratación del personal necesario como fuerza de trabajo en casos específicos

como en el arrendamiento de vivienda, habitaciones u espacios, ante una previa solicitud a la Dirección de Trabajo competente.

Se considera como una obligación de estos trabajadores el brindar la información necesaria sobre su trabajo a las autoridades que al efecto concurran ante el. Autorizando a su vez la comercialización de sus productos y servicios a entidades estatales, según la legislación vigente a través de facturas. Informando sobre los deberes que deben cumplir estos empleados.

Al analizar en materia laboral las concesiones y procedimiento a seguir que han sido autorizadas a este creciente grupo de personas naturales encontramos las siguientes:

La solicitud se realiza por el interesado al Director de Trabajo del municipio de su residencia y este en el cumplimiento de sus funciones la aprobará o denegará según el caso objeto de análisis.

La actividad puede ser ejercida una vez obtenida la autorización y realizada la afiliación al régimen de Seguridad Social que al efecto se constituye para este sector. Se prevé que los trabajadores que han sido contratados por lo titulares autorizados están en la obligación de inscribirse en su Dirección Municipal de Trabajo.

A partir de los beneficios en materia de seguridad social se le conceden el acogerse a certificados médicos avalados que le concedan hasta seis meses de inhabilitación para el trabajo o ser objeto de movilizaciones militares, el otorgamiento de una suspensión temporal del ejercicio, estableciendo que se debe realizar por escrito. Además de licencias de maternidad tanto prenatal como postnatal las que pueden ser extendidas hasta el primer año de vida del bebe.

Se recogen en la mencionada norma las causales por las que pueden ser causados bajas por el funcionario debidamente facultado. Además de disponer que para el retiro de la autorización; se debe comunicar por la Dirección de Trabajo a la filial del Instituto Nacional de Seguridad Social, a la Oficina de Administración Tributaria y a los órganos de inspección correspondiente en término establecido de 72 horas.

Se dispone de forma precisa que el empleo de trabajadores contratados no libera de las obligaciones y responsabilidades que le son impuestas al titular de la licencia, el

que deberá responder ante el incumplimiento por estos de las obligaciones establecidas ante el amparo legal.

Se establece que para autorizar la contratación de los trabajadores, estos últimos deben reunir como requisitos los presentes:

- a) mayor de 17 años de edad, por ser la edad establecida por la legislación laboral para suscribir contratos de trabajo;
- b) ser apto física y psíquicamente;
- c) poseer licencia o permiso correspondiente, en caso que vaya a conducir algún medio de transporte.

Se aprueba la entrada en vigor de la Resolución No. 33/2010 en la que regula de manera específica el procedimiento y aprobación de las labores eventuales o de temporada realizada por los trabajadores asalariados como trabajador por cuenta propia, a su vez suscribe el procedimiento en la contratación de estos que trabajan de carácter permanente junto a los agricultores pequeños y sus familia, asociados a cooperativas de crédito y servicios. De acuerdo a lo preceptuado en la norma analizada el disfrute de sus vacaciones anuales pagadas y de la seguridad social, así como de los demás derechos establecidos en la legislación vigente. Se suscriben los aspectos relacionados con el inicio, modificación y terminación del contrato de trabajo, así como los conflictos de derechos laborales y de disciplina que puedan trascender en la relación laboral que se establezca entre las partes.

La Ley 105 de Seguridad reconoce por su parte un régimen especial para esta modalidad de empleo en nuestro país, de ahí que resulte necesario regular la protección de la Seguridad Social adecuada a sus condiciones y particularidades previstas en cada circunstancia y actividad ejercida.

En tal sentido la Ley No. 73 del Sistema Tributario de 1994, establece entre sus tributos y los principios en que se sustenta su base el Sistema Tributario Cubano, se materializa en la contribución a la Seguridad Social, cuya base imponible y tipos impositivo se establecen por la legislación especial en materia financiera y tributaria.

Por tanto se ratifica la esencia del trabajo por cuenta propia en una fuente que genera bienes y servicios a la población y una opción de empleo.

1.6.1 -El Régimen de la Seguridad Social para el trabajador por cuenta propia

De manera específica queda establecido para estos trabajadores el Decreto- Ley No. 278 como Régimen Especial de Seguridad Social, dirigido a la protección de estos, que no son sujeto del régimen general de la seguridad social o cualquier otro. La afiliación a este régimen tiene un carácter obligatorio y constituye un requisito indispensable para que ejerzan su trabajo y reciban los beneficios que esta legislación les brindan (ante la vejez, la invalidez total o parcial, y en caso de muerte a su familia, así como la maternidad a la mujer trabajadora. A este régimen se afilian a partir del momento en que se le otorga a la persona natural la autorización para iniciar la actividad, por el funcionario designado, realizando un análisis de las posibles causales que conlleven a la baja del mencionado régimen establecido por el presente cuerpo legal.

Otorgando la posibilidad de que el trabajador que se mantiene ejerciendo la actividad por cuenta propia y comienza a ejercer simultáneamente otra labor que, por su naturaleza, se encuentre comprendida en otro régimen de la seguridad, este puede optar por acogerse al que determine el beneficiado.

Es propicio destacar que en relación al tiempo de servicio se establecen ciertos beneficios que al trabajador de tipo estatal en cuanto a la licencia retribuida por maternidad y las pensiones. Se permite completar por el trabajador el tiempo de contribución que se establece para tener derecho a la pensión, con el tiempo de servicio prestado como trabajador asalariado en causales tales como la prevista en el Capítulo V del Decreto-Ley No. 278 de la Seguridad Social; Artículo 24, inciso b) si se incorpora por cuenta propia en el término de un año posterior a su desvinculación del sector estatal, como otra de las ventajas de esta modalidad no estatal. Otro

elemento a definir lo es sin lugar a dudas las prestaciones por maternidad con sus respectivos beneficios a la gestante, en que su estado socialista la prioriza y la apoya en ese periodo de su vida. En caso similar ocurre con las pensiones que se conceden ya sea por invalidez, por edad, o en caso de muerte.

El estado para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescriptible de un sustento económico. Sustento que debe provenir de su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician en función de obras y servicios de interés público que este materializa.

El Estado a través del bienestar colectivo a los particulares que requieren para la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir y mejorar su nivel de vida, a partir de las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos como personas naturales que siendo parte del sector privado que aumenta sus niveles de contribuciones y aportaciones al estado como sujetos activos en la vida económica del país en función de actividades de diversas y variada naturaleza evidenciándose una creciente tendencia y aceptación de la población hacia el ejercicio por cuenta propia e incorporación a su respectivo régimen tributario al cual quedan obligados como contribuyentes del mismo.

1.7 -El Régimen Tributario para el trabajo por cuenta propia

Consiste en la implementación de los preceptos de la Ley No. 73, Del Sistema Tributario, en cuanto a las formas y procedimientos para el pago de los impuestos sobre los ingresos personales, las ventas y los servicios públicos la utilización de la fuerza de trabajo, así como la contribución a la seguridad social; tributos a los cuales están obligados los contribuyentes incluidos en dicho régimen.

Una vez que se les haya autorizado el desempeño del ejercicio por los organismos o entidades facultadas para otorgar la licencia o permiso según la actividad que se desee desarrollar, para comenzar a tributar, la persona interesada debe presentarse en la Oficina Nacional de Administración Tributaria, correspondiente de su domicilio fiscal, en el término de quince días naturales, para inscribirse en el registro de Contribuyentes. Este procedimiento solo puede efectuarlo a partir de la fecha en que haya recibido la autorización o licencia que otorga el organismo o entidad facultada para ello.

1.8 -El cuenta propia no puede concebirse como un empresario mercantil individual

Ante los anteriores elementos brindados sobre la figura del cuenta propia y los elementos que se brinda sobre esta modalidad de empleo tanto en España como en el caso específico de Cuba, puede surgir cierta idea a unificar o al trabajador por cuenta propia con la figura del empresario individual idea que en marco de las relaciones económicas cubanas no puede ser concebido por las características presentes en uno u otro sujeto.

El cuenta propia no es un empresario mercantil individual, figura que ya existía en un marco más estrecho, desde la promulgación del Decreto Ley 14 de fecha 7 de julio de 1978. La puesta en vigor de la regulación de 1993 sobre el tema abordado, puede propiciar que el cuenta propia es una manifestación del empresario mercantil individual cubano.

El cuenta propia²⁸ es la persona natural con edad laboral, que autorizada por las direcciones, previa aprobación de las organizaciones políticas y de masas, realiza una actividad económica a cambio de la obligación de pagar el impuesto

²⁸ Colectivo de autores. Nociones de Derecho Mercantil, 2007.p 17.

correspondiente. Representa una forma de propiedad privada que contradice el sistema socialista de economía cubana.

Mientras que el empresario individual es una persona física que realiza en nombre propio y por medio de una empresa una actividad comercial, industrial o profesional, que igualmente se desarrolla habitualmente en el mercado. En la actualidad se llama empresario a cualquier persona que concurra al mercado para ejecutar una actividad económica constitutiva de empresa.

Es una figura clásica en el mundo empresarial y constituye una de las formas más frecuentes de creación de empresa. Generalmente se asocia con el autoempleo, dado que el propietario de la empresa es a su vez trabajador en la misma, independientemente de la actividad que desarrolle y del tipo de trabajo que realice. A la hora de crear una empresa, esta figura suele ser elegida fundamentalmente por los comercios al por menor (tiendas de ropa, alimentos, papelerías, artículos de regalo, joyerías, quioscos de prensa, etc.), y por profesionales como fontaneros, electricistas, pintores, decoradores.

Desde un análisis técnico-jurídico se puede afirmar que el cuenta propia no es un empresario mercantil individual, a pesar de ser una persona natural que en nombre propio realiza una actividad económica en el mercado de manera habitual y profesional, cumpliendo con las obligaciones que se recogen en el estatuto del empresario, el cuenta propia no actúa como empresario mercantil porque las actividades enumeradas que desarrolla, quedan en el marco de las actividades de actividades civiles como: la agricultura, la artesanía, prestación de servicios etc.

Todo lo antes expuesto conduce a afirmar que es un sujeto individual civil, siendo la legislación civil la que regula sus actos y sus litigios.

La Constitución española de 1978 reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, al tiempo que encomienda a los poderes públicos la garantía y protección del derecho a la libertad de empresa y la defensa de la productividad

(art. 38), lo que significa que cualquier persona puede ejercer una actividad económica en forma de empresa y adquirir con ello la condición de empresario, que es consecuencia del ejercicio constante de dicha actividad, pero con sujeción a unos límites que el Derecho establece, que no restringen, sino que, por el contrario, integran o constituyen el concepto jurídico de libertad de empresa. Y es que, siendo consustancial a la figura del empresario el ejercicio de una actividad económica que entraña la realización prácticamente constante de actos jurídicos, es lógico que se exija una determinada aptitud para ese ejercicio o, si se quiere, una capacidad. Ahora bien, a veces la persona física en pleno disfrute de su capacidad de obrar no puede dedicarse al ejercicio del comercio por estar incurso en alguna de las prohibiciones o incompatibilidades previstas legalmente

Es también llamado trabajador autónomo o profesional liberal, es una figura adecuada para pequeños negocios o empresas, que no necesitan de grandes aportaciones económicas, y por tanto lo puede hacer una persona sola, sin necesidad de socios, reviste una gran simplicidad.

En el lado malo, tiene poco potencial de crecimiento, la responsabilidad del empresario es ilimitada, al responder absolutamente de la marcha de la empresa y además suele ser la más cara en el campo de los impuestos.

Un empresario individual es también conocido como una empresa unipersonal, o simplemente propiedad es un tipo de entidad comercial que es propiedad y está dirigido por una persona y donde no hay distinción legal entre el propietario y el negocio.

La responsabilidad de las deudas de la empresa será del empresario. La persona normalmente se ocupa de la contabilidad del día a día y luego entregar los registros a un contable que se encarga de preparar las cuentas anuales, además de temas fiscales. Esto significa que el propietario tiene responsabilidad ilimitada sobre las deudas de la empresa. Se trata de un "único" propietario en el sentido de que el propietario no tiene socios (sociedad).

Las principales ventajas de una empresa individual es que es fácil de poner en marcha, están sujetos a menos regulaciones en relación con otros tipos de negocios, el propietario tiene plena autonomía respecto de las decisiones empresariales, y son fáciles de interrumpir. Otra ventaja es que se obtienen todos los beneficios de la empresa.

Por su parte las desventajas son, el propietario tiene responsabilidad ilimitada sobre la empresa y deberá hacer frente a las deudas completamente.

Empresario individual: el empresario individual responde con sus bienes de las deudas contraídas, es decir, que pueden embargarle para cubrir las posibles deudas que contrajese en el ejercicio de la actividad. Si está casado y no tiene separación de bienes, su cónyuge también responderá con su patrimonio. Los únicos requisitos para ser empresario individual son pagar el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) y darse de alta como autónomo en la Seguridad Social.

Sociedad limitada: Para establecer una sociedad limitada es necesario un capital mínimo que se fija según la regulación de cada país, que se divide en participaciones. No es necesario que este capital sea dinero, sino que se admite como aportaciones un local, maquinaria o vehículos. No existe número mínimo de socios, puede ser unipersonal, siempre que se haga constar en el Registro Mercantil y en todas las operaciones de la sociedad. Como en todas las sociedades, la responsabilidad de los socios ante posibles deudas sólo afecta a sus aportaciones dinerarias, no a sus patrimonios personales. Si la empresa quebrara, usted sólo perdería el dinero en ella invertido, y nada más, salvo que hubiera fraude o negligencia.

Los trámites que deberá realizar para crear este tipo de sociedad son: solicitar el certificado de que no existe registrada una sociedad con el mismo nombre; escritura ante notario de constitución de la sociedad; pedir el CIF, pagar el Impuesto de

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y, por último, inscribir la sociedad en la Registro Mercantil.

Otra desventaja de una empresa individual es que a medida que un negocio se convierte en éxito, los riesgos que acompañan el negocio tienden a crecer. Para minimizar los riesgos, el propietario tiene la opción de formar una corporación, o, más recientemente, una Sociedad de Responsabilidad Limitada.

LA EFECTIVIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO CUBANO

2.1 -Cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes

El derecho tributario regula una de las fuentes de ingresos básicos al presupuesto, el tributo, y el presupuesto es el fondo financiero fundamental del Estado para la realización de sus funciones y la satisfacción de las necesidades sociales. Por tanto es necesario garantizar el cumplimiento del pago tributario.

Fruto del Derecho Italiano existe una institución denominada la obligación "salve et repete" que entraña que en toda controversia de impuestos, los actos de oposición deberán de acompañarse con el certificado de pago del impuesto, su justificación se encuentra en la necesidad del Estado, de tener siempre a su disposición los elementos que se necesitan para desarrollar su actividad y defenderse contra el peligro de que los contribuyentes, mediante oposiciones maliciosas puedan demorar o impedir la recaudación de los tributos. Es por ello que además de la obligación esencial de pago, se instituyen una serie de obligaciones y deberes colaterales garantes de la fidedignidad, oportunidad y ejecución de este pago.

Es entonces un mecanismo de defensa del Estado tipificar y sancionar las conductas que contravienen el orden tributario y conllevan al incumplimiento de las mencionadas obligaciones fiscales. Sin embargo este instrumento no siempre es lo debidamente eficiente como para materializar su propósito, trayendo como consecuencia en primera instancia un irrespeto a la voluntad legal imperativa del Estado y una desnaturalización del fin del tributo.

La existencia de anomalías y lagunas legales socavan el sustento de la política tributaria en esta materia. La cuestión capital es: "conseguir el equilibrio entre

privilegios a favor de la administración y garantías a favor del ciudadano". Esta expresión constituirá guía del análisis que se propone hacer.

La obligación tributaria debe plantearse como una pluralidad de situaciones jurídicas subjetivas que se originan por el tributo.

2.1.1 -Procedimiento legal ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias

Se hace necesario por tanto anunciar que acorde al régimen institucional de los tributos existe un procedimiento para el cobro y pago que reviste varias etapas:

Período voluntario de pago (período establecido legalmente para que el sujeto pasivo de la obligación tributaria efectúe, por iniciativa propia, el pago de la deuda tributaria) y **período forzoso** (finalizado el período voluntario se inicia el período ejecutivo para el cobro forzoso si no se ha aportado la cantidad adecuada)

Cuando un contribuyente no paga o aporta el tributo dentro del término establecido: el contribuyente incurre en mora y por tanto, se exigen el recargo y la sanción previstos en la legislación tributaria. Al convertirse ese contribuyente en reincidente en el incumplimiento de su obligación la Oficina de Administración tributaria exige al deudor el pago correspondiente y lo apercibe (le informa) de la posibilidad de perder el derecho a ejercer la actividad si no cumple con su obligación. La pérdida de este derecho no libera al contribuyente de las obligaciones en las cuales incurrió.

Sin embargo las infracciones pueden darse desde la constitución de un sujeto como contribuyente atravesando además por el actuar de los demás sujetos que intervienen en la tramitación de los tributos, ya sean funcionarios o sujetos, retentores, perceptores, responsables y otros. El contenido de la obligación tributaria no se restringe al pago de la deuda tributaria y atendiendo a los elementos

analizados entendemos que su sentido es más amplio porque nace desde el pacto legal de la relación tributaria entre el estado y el contribuyente, además de los restantes sujetos ya aludidos que intervienen en esta relación.

"Obligación tributaria"²⁹ nos referimos a la que se establece entre el Estado, considerado en su sentido lato, es decir, comprendiendo todos los órganos de la administración propia existente dentro del mismo y el contribuyente, en virtud de la soberanía financiera que el propio Estado y dichos organismos poseen".

Por tanto el estado tiene el derecho de compeler al ciudadano a dicha obligación, anulándose el libre consentimiento de la voluntad de las partes, primando la voluntad estatal, en relación con el principio de que este tipo de obligación es ex-lege, es decir, imperativa por fuerza de la norma y esta regulación no circunscribe su ámbito al pago, sino que preceptúa una serie de deberes formales añadidos desde la inscripción en el Registro de Contribuyentes hasta el propio pago, contenidos la actualización, modificación de los datos de la inscripción, la presentación de informes, declaraciones, avalúos y demás exigencias previstas por Ley.

Por su parte, los fenómenos de evasión y elusión generan también mermas recaudatorias. Con similares objetivos de defraudar al fisco, la primera implica una conducta abierta e intencionadamente ilícita, mientras que la elusión aprovecha las brechas y lagunas de la legislación tributaria.

Aparece entonces en escena la categoría infracción tributaria. A priori la primera idea conceptual se resume en el incumplimiento de las obligaciones suprarreseñadas. La Ley determinará si esa conducta constituye una mera infracción administrativa o un delito.

29

²⁹ Pérez Cubillas, José M. Curso de Derecho Fiscal./ José M. Pérez Cubillas. __ La Habana: Ed. Molina y Compañía SA. 1950. __243p.

2.2 -Elementos que definen la existencia de la infracción tributaria

Acción u omisión: puede consistir tanto en el incumplimiento de obligaciones tributarias (impago de tributos) como en el incumplimiento de deberes tributarios conexos o no con su obligación tributaria propia o de un tercero. Serán sujetos las personas físicas jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas en las leyes.

Tipicidad: la acción u omisión en que consiste la infracción debe ser contraria a una prohibición o a un mandato positivo respectivamente que se encuentren expresa y precisamente tipificada en una norma legal. En principio la tipificación de la infracción debe hacerse en la ley y no en las reglas de procedimiento, respetando el principio de preferencia de ley.

Aplicación del principio de proporcionalidad, en virtud del cual el legislador deberá recurrir a la intervención represiva sólo en aquellos supuestos en que no fuese posible obtener la reparación y restauración del orden jurídico conciliado a través de otros procedimientos.

Antijuridicidad: la infracción constituye una lesión de determinados bienes asumidos como objeto de protección por el ordenamiento jurídico. De ahí que el autor de la infracción deberá suplir el reproche jurídico y asumir las consecuencias sancionadoras.

Culpabilidad: en este caso va a estar la intencionalidad del agente comisor en el que pueda concurrir el dolo o negligencia, excluyentemente o que puede ser por cualquiera de las dos acciones, según lo recoge el ordenamiento.

Punibilidad: Exigencia en virtud de la cual la sanción debe estar expresamente prevista en el correspondiente tipo.

De conformidad con la naturaleza propia de los ilícitos tributarios y con su marcada similitud con los penales, la reacción del ordenamiento ante los mismos, tiene una clara naturaleza, preventiva y represiva no indemnizatoria y se materializa a través de las sanciones tributarias.

2.2.1 -Sanciones e Infracciones Tributarias

La clasificación más reconocida dentro de las clasificaciones de sanciones tributarias es con respecto a su contenido dividiéndose en: pecuniaria, equivalente a la multa y no pecuniarias entre las que pueden estar, la pérdida temporal o definitiva del derecho de beneficios fiscales, suspensión temporal o definitiva del ejercicio de profesiones, empleo o cargos y otras de hacer o no hacer.

La infracción tributaria su tipificación y sanción debe preverse en una ley ordinaria de forma que el reglamento solo pueda realizar una nueva especificación del tipo genérico ya definido en la ley acorde a los principio de Reserva de Ley y Preferencia de Ley, defensores del carácter institutivo de la norma legal con rango de Ley dentro del Derecho Fiscal.

Las sanciones deben de estar en correspondencia con la gravedad de las infracciones por eso se habla de criterios de la graduación de las sanciones, que atenderán a la reiteración de las infracciones, al grado de intencionalidad, los medios utilizados, la trascendencia, el comportamiento del contribuyente ante el ordenamiento fiscal y cualquier otro aspecto que a los diferentes sistemas jurídicos interese valorar.

Con respecto a la muerte del infractor podría cuestionarse por qué si es transmisible por sucesión la obligación del pago del tributo, en el caso de la infracción es una causa de extinción, esto está dado por el carácter personalísimo de la infracción, referido a la trasgresión de normas fiscales, el pago de la sanción no se genera de la conformación de la relación tributaria sino dentro de la materialización de la misma por la conducta del contribuyente.

Si nos atenemos a las categorías infracción y sanción tributaria es evidente que en Cuba en los albores de la década del 90 no existía una estructura jurídica que conminara a los sujetos al cumplimiento de las obligaciones accesorias y deberes formales, apercibidos de la imposición de sanciones de no hacerlo. Debido a la necesidad de una nueva Reforma Tributaria por las transformaciones suscitadas en el modelo económico cubano causadas por las consecuencias del derrumbe del campo socialista y recrudecimiento del bloqueo se aprueba en 1994 la Ley 73 sobre el Sistema Tributario prevista para una implementación gradual, sustentada socioeconómicamente esta última en la disminución de impuestos que llevó a cabo el Estado revolucionario después de 1959.

El Reglamento de esta ley se demora en promulgarse, provocando una aplicación inestable del procedimiento hasta febrero de 1997, fecha en que se emite el Decreto Ley 169 sobre las Normas Generales y los Procedimientos Administrativos del Sistema Tributario, incluyendo los Aranceles, que deroga las leyes 998 y 1213, es en este cuerpo legal donde se instituyen las infracciones y sanciones.

En el artículo 102 se conceptúan las infracciones considerando como tales, cualquier acción u omisión calificada y sancionada como tal por este cuerpo legal. Serán sancionables incluso cuando se produzcan por negligencia.

Expresamente se refiere en el artículo 103 del ya mencionado cuerpo legal a quienes según la analizada norma define como sujetos infractores ya sean las personas jurídicas o las naturales que en este trabajo centran nuestra atención, que realicen las acciones u omisiones calificadas como tal y particularmente, los sujetos

pasivos o responsables de los tributos, las personas naturales o jurídicas obligadas a suministrar información o prestar colaboración a la Administración Tributaria.

En el artículo 105 se especifican las conductas infractoras, resumidas solo en cinco que contienen el falseo de documentación, el incumplimiento de deberes formales y de colaboración, la resistencia a la acción fiscalizadora, el impago en cualquiera de sus modalidades y el incumplimiento de las obligaciones establecidas para los peritos designados por la administración tributaria.

Para tales infracciones se instauran tres sanciones generales, la multa, la pérdida del derecho a obtener beneficios o incentivos fiscales y el cierre de establecimientos comerciales o retirada de la licencia, posteriormente en el artículo 108 se tipifican las sanciones pecuniarias específicas acorde a la infracción ya sea con cargo a la deuda donde sea posible y en los restantes con establecimiento de límites, números y máximos.

En cuanto a las sanciones no pecuniarias serán facultativas y sólo aplicables en cuanto a las dos primeras infracciones. Los criterios de graduación aparecen en el artículo 109 que implica tener en cuenta la reincidencia, el cumplimiento voluntario y la conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de la determinación de la deuda.

Las obligaciones tributarias pendientes se trasladan a los herederos o legatarios del causante a la muerte de éste sin perjuicio de lo regulado en el Código Civil pero en cuanto a la transmisibilidad de la obligación impuesta por la sanción, se especifica que no pueden trasladarse a los herederos o legatarios.

Competencia para la imposición de medidas por la autoridad competente

En sentido complementario en este Decreto se emite por la ONAT, la Circular 1 de 1999 en calidad de orientaciones, la que establece quienes son competentes para acordar e imponer las multas, tanto en el caso de las personas jurídicas y como en las personas naturales. Además en esta circular se prevé el término para el pago de la multa que es de 15 días hábiles, excepto que se interponga recurso de reforma y en

caso de que este no se interponga y no se satisfaga la multa en la forma debida, se procederá a reanudar o reiniciar la Vía de Apremio, se regula también, la cuantía exacta de la multa que debe imponerse por cada tipo de impuesto, de manera independiente a las personas jurídicas y a las personas naturales.

Aquí se recogen 37 infracciones, subclasificadas de las infracciones generales previstas en el 169, reiterando los criterios de graduación y su incidencia específica en la adecuación de las sanciones en cuanto a la reincidencia y multirreincidencia.

Con respecto al contenido de la sanción pecuniaria viene previsto en la Resolución 34 de 1999 que las multas tributarias se pagarán en moneda nacional (M.N) o moneda libremente convertible (M.L.C), en dependencia de la moneda en que el infractor realice sus operaciones económico-financieras. En caso de operar en ambas monedas deberán ser satisfechas en moneda nacional.

En la Ley de Leyes de Nuestra República en el artículo 59 regula que nadie puede ser encausado ni condenado sin un tribunal competente en virtud de las leyes anteriores al delito y con las formalidades y garantías que esta establece, se constriñe por tanto solo a las sanciones penales y no a las de otra índole.

Pensamos que desde el punto de vista doctrinal el hecho de que la tipificación de las infracciones y sanciones aparezca en el Reglamento de la Ley, gravándose esto con la existencia de Circulares y Resoluciones que exceden su función orientadora, pasando a asumir un carácter normativo, es contrario a los principios de Derecho Financiero de Preferencia y Reserva de Ley.

Otra particularidad negativa es lo escueto y general de las infracciones que se prevén en el Decreto Ley 169 de 1997, con una tratamiento desglosado en la Circular 1 de 1999 de la ONAT, apreciándose la fuerza normativa que se le concede; así mismo sucede con la cuantía de la multa, pues en esta última norma se establecen

los marcos sancionadores, cuestión que crea ambigüedad por la primacía que debe tener el Decreto Ley sobre la Circular.

Con respecto a los criterios de graduación son ampliados en la Circular, al tener en cuenta, la conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de determinación administrativa de la deuda tributaria que podrá originar la disminución del importe de la sanción. El mismo efecto tendrá el asiduo cumplimiento voluntario de las obligaciones del infractor.

Se plantea también que ante la concurrencia de sanciones se impondrá la multa de mayor cuantía incrementada en un 25%. No obstante consideramos que estos criterios son muy restrictivos al menguar la individualización de la sanción, sólo se refiere a circunstancias de adecuación, desde el punto de vista cuántico y no valorativas, entre las que pudiéramos encontrar el comportamiento anterior del contribuyente, su capacidad económica, la negligencia o intencionalidad, la concurrencia de caso fortuito o fuerza mayor, todo lo que permitiría, mayor justicia en la imposición de las sanciones y facilidad para su ejecución.

Nuestras regulaciones no recogen las causas de extinción de la responsabilidad por la comisión de infracciones y lo que se prevé es la prescripción de la acción para imponer sanciones en cuyo supuesto, aún no ha nacido la responsabilidad del cumplimiento de la sanción y por otro lado la no-transmisibilidad de las sanciones tributarias, lo que sugiere tácitamente una extinción de esta responsabilidad, con la muerte del infractor.

En la experiencia empírica surgen situaciones que revelan la existencia de esta laguna por ejemplo se ha solicitado a la ONAT la condonación de multas, y no existe precepto legal que ampare este proceder, así como tampoco cuando ocurre caso fortuito o fuerza mayor.

Un elemento sui géneris que se denota en Cuba es un sistema de doble imposición, amparados en dos normas jurídicas de igual jerarquía pero de diferentes naturalezas, el Decreto Ley 174 de 1997 y el supramencionado Decreto Ley 169 del propio año. Una misma conducta puede ser sancionada por un cuerpo legal o por el otro para lo

cual la ONAT tiene facultades concedidas en ambas, mas el procedimiento no es el mismo, comenzando por el término de pago que en un caso es de treinta días y en el otro de 15, idénticamente los medios de impugnación que además son diferentes, porque en la vía contravencional el proceso muere en la apelación, a pesar de lo preceptuado en la Ley de Procedimiento Civil, Administrativo y Laboral sobre la posibilidad de la interposición de Proceso Administrativo ante cualquier decisión definitiva de la Administración, pues en la práctica se acoge como complemento del asunto lo refrendado en el decreto ley acerca de que contra la Resolución de Apelación no cabe ulterior recurso ni en la vía administrativa ni en la judicial; sin embargo en el régimen tributario existe el recurso de la misma instancia (reforma), posteriormente la Alzada ante inconformidad con el primero y en última instancia se puede interponer proceso administrativo en la vía judicial, con los recursos que esta pueda entrañar, según establece el artículo 169 en la ya mencionada norma legal. Esto provoca desigualdad para los infractores ya que los que sean sancionados por el Decreto Ley 174, tendrán menos garantía que los sancionados por la otra vía.

Por otra parte el sistema de control y Vía de Apremio es diferente, pues en el primer caso una vez vencido el término ordinario de pago se duplica la multa y luego se inicia la vía de apremio a tenor de lo establecido en el Decreto Ley 169 y su última consecuencia puede ser la tipificación del delito de Incumplimiento de las Obligaciones Derivadas de la Comisión de Contravenciones (artículo 170 del Código Penal vigente), lo que es controlado por la Oficina de Cobro y Control de Multas. De la otra forma el proceso es controlado desde el inicio hasta el fin de la vía administrativa por la Administración Tributaria.

Las consecuencias negativas de esta problemática no son sólo para los infractores, sino para el estado, pudiendo partir desde la ambigüedad como elemento de defensa para el infractor al tratar de eludir el cumplimiento de la sanción y llegar hasta la

arbitrariedad por parte de los impositores en uso de las facultades a ellos concedidas por el aparato gubernativo.

En cuanto a vía de apremio es significativo que en este aspecto el legislador fue previsor en el Decreto Ley 169 en la formulación del artículo 129 que expresa que: "firme que sea una resolución practicando la determinación administrativa de la deuda tributaria, imponiendo una multa o resolviendo un recurso se ejecutará por el procedimiento de apremio regulado en este capítulo, de no cumplimentarse la obligación". En este caso la dificultad está en la materialización de la vía de apremio que por su complejidad pudiera ser tema de otro estudio o investigación, ya que desde el mismo proceso civil, cuna de esta institución, confronta obstáculos para el avalúo de los bienes, su embargo y subasta lo que se agudiza a veces en esta esfera porque no se controla la cantidad de bienes y el valor de estos, propiedad del contribuyente desde el mismo registro como tal. La Circular No 9 del 97 de la ONAT orienta sobre el procedimiento aplicable a las denuncias por el delito de evasión fiscal ante la ineffectividad de la vía de apremio, supone por tanto una correcta aplicación de la misma a fin de que ciertamente la vía penal sea de última instancia. La falta de argumentos legales sólidos propicia que pueda debilitarse el régimen sancionador a través de impugnaciones lo que afecta el prestigio de la administración tributaria como representante del estado, la recaudación financiera por esta vía, así como, la disciplina y política tributaria.

Con los argumentos expuestos se demuestra que la infracción y la sanción tributaria contribuyen de manera decisiva en el cumplimiento del pago del tributo, ambas instituciones a nuestro juicio deben estar tipificadas en la ley ordinaria, a pesar de que el ordenamiento positivo cubano refrenda estas categorías jurídicas en el reglamento de la ley tributaria y del abuso de la utilización, circulares que más que un carácter orientador tienen un carácter normativo complementario y ocasionan dispersión legislativa.

A partir del salto cualitativo de la Reforma Tributaria de 1994 y sus normas subsiguientes, evidenciado con el reconocimiento legal de las infracciones y sanciones, así como su clasificación y régimen de aplicación se hace necesario en aras del perfeccionamiento de nuestro régimen sancionador tributario la omisión de las lagunas de las cuales adolece ampliando el tratamiento a instituciones, como la adecuación y las formas de extinción, así como valorando la inserción de otras como el fraude de Ley , además de armonizar o suprimir en materia de procedimiento un doble amparo legal de distinta trascendencia para una misma conducta infractora.

2.3 -El delito de Evasión Tributaria

Si las infracciones pudieran ser constitutivas del delito de evasión fiscal, la administración tributaria, dará cuenta del asunto a la autoridad competente absteniéndose hasta la decisión del mismo y sólo si no constituyere delito se continuará la substanciación del expediente correspondiente, según regulación expresa en el artículo 104 del propio Decreto Ley.

Debe comprenderse que la evasión tributaria reduce significativamente las posibilidades reales de desarrollo de un país y obliga al Estado a tomar medidas que a veces, resultan más perjudiciales para los contribuyentes que si aportan, como por ejemplo la creación de nuevos tributos o el incremento de las tasas ya existentes. Todo ello crea malestar y propicia mayor evasión.

En resumen se puede definir la evasión tributaria como toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales. Es de esta manera que la evasión tributaria constituye un fin y los medios para lograrlo vienen a ser todos los actos dolosos utilizados para pagar menos o no pagar. En nuestra legislación estos actos constituyen infracciones vinculadas con la evasión fiscal como así preceptúa el

Código Penal en su **Artículo 343.1**. El que, una vez determinada la deuda y vencido el plazo del requerimiento para su pago efectuado por el funcionario competente, evada o intente evadir, total o parcialmente, el pago de impuestos, tasas, contribuciones o cualquier otra obligación de carácter tributario, a que esté obligado, incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a mil cuotas o ambas.

2. Si los hechos previstos en el apartado anterior se realizan ocultando, omitiendo o alterando los datos de la declaración jurada establecida, o presentando documentos u otros medios de registro de información contable falsa o alterada, la sanción es de privación de libertad de tres a ocho años.

3. El que teniendo la responsabilidad de aportar total o parcialmente al fisco cantidades retenidas o percibidas por los conceptos a que se refiere el apartado 1, no lo haga, incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a mil cuotas o ambas.

Causas que propician la evasión tributaria

- El egoísmo natural de la persona para desprenderse de una parte de sus ingresos en beneficio del bien común, lo que demuestra una escasa formación de la conciencia tributaria.
- La existencia de un desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica de los contribuyentes.
- El aumento de las tasas de impuestos.
- El establecimiento de exoneraciones para algunos sectores económicos o zonas geográficas que son utilizadas de manera incorrecta.
- La emisión de normas tributarias complicadas y complejas.
- La falta de conciencia tributaria, etc.

Las consecuencias que originan la evasión tributaria

- No permite que el Estado cuente con los recursos necesarios para brindar los servicios básicos a la población
- Influye en la generación de un déficit fiscal que origina nuevos tributos, mayores tasas con créditos externos.
- La creación de más tributos o el aumento de las tasas de los tributos ya existentes afectan a los que cumplen con sus obligaciones, cuando lo lógico sería ampliar la base contributiva con respecto a los que poco o nada tributan.
- De otro lado por los préstamos externos hay que pagar intereses, lo que significa mayores gastos para el Estado, es decir toda la sociedad debe hacer un esfuerzo para pagar los gastos ocasionados por quienes no cumplieron con sus obligaciones tributarias.
- Perjudica el desarrollo económico del país, no permitiendo que el Estado pueda redistribuir los ingresos a partir de la tributación.

De manera general puede decirse que la evasión tributaria nos perjudica a todos. Por este motivo quienes formamos parte de la sociedad debemos hacer lo que este a nuestro alcance para erradicarla.

En primer lugar es tomar conciencia de que el pago de impuestos no es simplemente una disminución de nuestros ingresos, sino un aporte al desarrollo de nuestro país y la posibilidad para que las mayorías tengan la oportunidad de mejorar su calidad de vida. De ahí surge la necesidad de crear paulatinamente una verdadera conciencia tributaria en nuestra población, que permita comprender el pago de los tributos al estado como parte de un deber social a fin de satisfacer los requerimientos de la sociedad, palabras expresadas por Ricardo Alarcón de Quesada, Presidente de la Asamblea Nacional, en la aprobación de la Ley 73 Del Sistema Tributario, en su tercer Por Cuanto, en fecha cuatro de agosto de 1994.

La forma mas adecuada de generar ingresos para el fisco es promoviendo la conciencia tributaria. La Conciencia Tributaria no es otra cosa que la voluntad del ciudadano de cumplir con sus obligaciones tributarias, por que entiende que ello redundará en beneficio de la sociedad. La conciencia tributaria debe formarse desde la escuela, explicando la importancia de la recaudación de los tributos y su inversión en beneficio de la sociedad, las clases de tributos y quienes tienen que pagar, la evasión tributaria y el daño que ocasiona a la economía del país, las infracciones tributarias y las sanciones.

2.4 -Las contravenciones en el ejercicio por cuenta propia

Al realizar un análisis más específico y detallado en que se evidencie la presencia de contravenciones en el ejercicio de las personas naturales como trabajadores por cuenta propia, detenemos la atención en el Decreto Ley 174/1997 De las Contravenciones Personales de las Regulaciones del Trabajador por Cuenta Propia, en el que expresamente se regulan los posibles supuestos los cuales si carecieren de peligrosidad por su escasa entidad en los resultados serán sancionados a tenor del presente decreto. En su defecto cuando la infracción cometida se realice utilizando materiales o medios de procedencia ilícita, o por su significación económica, peligrosidad social, las circunstancias concurrentes y los antecedentes del inculpado tipifiquen algún delito contemplado como actividad económica ilícita u otros, será facultad de la autoridad competente disponer su proceder ya no por la vía administrativa y serán denunciados como posible delito.

Se dispone que por cada contravención se interponga al infractor la multa y demás medidas que en cada caso se establece, podrá la autoridad facultada aumentar o disminuir la cuantía de la multa al infractor.

Como otra de las facultades conferidas en la presente norma se establece en su Capitulo IV Del Pago de las Multas y el Cumplimiento de las Demás Medidas,

específicamente en su Artículo 17 que si no se paga la multa en el plazo previsto, se tramitará la vía de apremio para su cobro. A continuación en el artículo siguiente sin que el obligado haya abonado el importe correspondiente, se dispondrá el embargo del:

- a) salario, sueldo, pensión o cualquier otro ingreso periódico que perciba el obligado.
- b) en ausencia de los anteriores, su cuenta bancaria
- c) de no existir los anteriores, cualquier mueble embargable de propiedad del obligado

2.5 -La Vía del Embargo en la exigibilidad del pago de la obligación tributaria

El embargo no podrá exceder de la quinta parte del monto total de los ingresos periódicos, previa deducción de las obligaciones por pensiones alimentarias, pago de vivienda y créditos bancarios, en los casos a que se refiere el inciso a). La oficina de control y cobros extraerá del domicilio del infractor, bienes muebles cuyo valor sea suficiente para satisfacer los adeudos. De no cumplirse el requerimiento, la oficina de control y cobros extraerá del domicilio del infractor o del que debe responder por él, bienes muebles cuyo valor sea suficiente para satisfacer los adeudos, debiendo preferirse para ello los que el deudor señale en el acto de la extracción. De esta acción se levantará acta en la que constará la relación e identificación de los bienes extraídos, copia de la cual se entregará al afectado. No podrán ser objeto de embargo los bienes que sean indispensables para satisfacer las necesidades vitales del deudor o de sus familiares.

La oficina de control y cobros dispondrá el avalúo de los bienes muebles objeto del embargo, el que se realizará por los peritos designados por la propia oficina.

Hecho el avalúo, la oficina de control y cobros dispondrá que la propiedad de los bienes muebles embargados se transfiera al Estado y se les dé a esos bienes el destino de mayor utilidad social. Si mediante el avalúo se determinare que el precio de los bienes muebles excede el importe de la multa y demás responsabilidades pecuniarias, la diferencia le será entregada al deudor.

En el debido caso que se careciere de ingresos periódicos ni localizados cuenta bancaria o bienes muebles del infractor sobre los cuales tramitar la vía de apremio, la oficina de control y cobro denunciará estos incumplimientos por si pudieran constituir delito.

Artículo 23.- Si el infractor se negare a pagar la multa y demás responsabilidades pecuniarias, sin que fueran conocidos ingresos periódicos ni localizados cuenta bancaria o bienes muebles del infractor sobre los cuales tramitar la vía de apremio, la oficina de control y cobros denunciará estos incumplimientos por si pudieran constituir delito.

2.6 -Solicitud de Aplazamiento a la Deuda Tributaria

En las ventajas que el Régimen Tributario concede a sus contribuyente se encuentra la posibilidad de solicitar un aplazamiento del pago de la deuda tributaria, con independencia de la forma en que haya sido determinada ésta y del período voluntario o forzoso en que se encuentre el deudor para efectuar su pago según lo establece el Decreto Ley 169 en su artículo 76; visto así puede ser considerado como una posibilidad que confiere la administración tributaria ante la improcedencia legal de una posible ejecución y pago de la deuda en un término de tiempo que pueda variar en dependencia de la cuantía a la que ascienda la misma.

No podemos obviar que la ley establece que la administración tiene la facultad de autorizar o no el mencionado aplazamiento cuando así lo estime conveniente. El cual puede ser con o sin fraccionamiento al cumple una serie de requisitos que se establecen en dicho cuerpo legal, específicamente en el artículo 76, 2do párrafo.

- a. El pago total se llevará a efecto en un período no mayor de doce plazos mensuales y consecutivos, sin que en ningún caso la cantidad que se pague en un plazo sea inferior a la que deba pagarse en otro.
- b. En el acto de firmar el acuerdo de aplazamiento el deudor hará constar que ha efectuado el pago por una cantidad igual al primer plazo del convenio.
- c. Una vez firmado el acuerdo se entenderá que el deudor renuncia a todo derecho a establecer reclamaciones o recursos en relación con éste.
- d. El acuerdo comprenderá el importe del principal, más los recargos y el importe de las multas por sanciones impuestas por infracciones, en que haya incurrido el deudor.
- e. Excepcionalmente de acuerdo al monto de la deuda y a la capacidad de pago del contribuyente la cantidad de plazos podrá elevarse, por la autoridad correspondiente de la Administración Tributaria y de acuerdo a las disposiciones que al efecto se establezcan.

2.7 –Descripción y análisis de la muestra

La población en estudio la constituyeron los 435 trabajadores por cuenta propia del municipio de Palmira, de ellos se tomó como **muestra** el 30% de ese total para una cifra de 130 encuestados, escogidos de forma intencional a los que ya tienen más de un año de experiencia en el ejercicio de estas actividades.

La encuesta se seleccionó como método porque su aplicación masiva permite conocer las opiniones que sobre el objeto de investigación, posé la muestra seleccionada.

2.7.1 -Resultados de las encuestas aplicadas a la muestra seleccionada

Se encuestaron 130 trabajadores por cuenta propia (Ver anexo 4) que representa el 30% del total del municipio, las opiniones de los mismos se resumen a continuación:

- **Pregunta 1:** El 98% de los encuestados dicen conocer el régimen tributario al que se someten en el ejercicio de sus actividades, elemento que dejan muy bien definido al inscribirse e iniciar su tributación al estado.

- **Pregunta 2:** El 10% manifiesta que no conocen a especificidad sobre las normas legales que deben consultar ante cualquier inconformidad, simplemente se dirigen al MTSS o la ONAT, ante los funcionarios que los dirigen.

- Sólo en el 5% de las encuestas hacían referencia a que habían consultado y leído en ocasiones el compendio de normas que fue divulgado en la gaceta oficial, es decir no han profundizado sobre las disposiciones que sobre las infracciones y violaciones se regulan al efecto.

Pregunta 3: El 97% de las encuestados definieron los términos voluntario y forzoso de pago de manera aceptada, manifestando en sus argumentos que son de los términos más mencionados y de mayor responsabilidad en el cumplimiento efectivo de sus obligaciones de pago en los términos establecidos.

- El 5% manifiesta que han incurrido solo 1 vez en incumplimientos fuera del término voluntario de pago.

- El 2% expresa que han incurrido en 2 ocasiones en tal incumplimiento fuera del término voluntario de pago.

El 7% expresaron que la medida que se le impuso por la ONAT, consistió en un recargo por mora en el pago.

Pregunta 4: La interrogante generó diversidad de opiniones por los encuestados:

El 47 % manifestó que incurriría en una infracción

El 3 % manifestó que incurriría en un delito penal

El 50 % manifestó que le impondría una multa

Se puede apreciar que los trabajadores por cuenta propia desconocen el procedimiento que iniciaría la ONAT ante una circunstancia en la que el contribuyente no cuente con los fondos o patrimonio necesario para hacer frente al pago de una obligación vencida o por vencer en el término establecido al efecto

Se observa que en ninguna de las respuestas se contempla de aceptada la posibilidad de que se proceda a iniciar la Vía de Apremio (término totalmente desconocido) y al posterior embargo de sus bienes.

Las **recomendaciones o sugerencias** realizadas por los encuestados estuvieron encaminadas en dos elementos principales:

- La opinión sobre los impuestos (que son varios y altos) sobre las ventas, servicios públicos y por la utilización de la fuerza de trabajo fundamentalmente, evidenciándose según el cierre estadístico del municipio como la causa principal de las bajas, unido a ellos además la carencia de fondos para financiar la inversión y los gastos de las actividades que desarrollan.
- Otra de las inquietudes en relación con las inspecciones a las áreas de trabajo por los inspectores, incidiendo en situaciones en relación con la procedencia del al

menos del 50 % de las materias primas y los productos. Ante sus reclamaciones no existen pronunciamientos al respecto.

2.7.2 –Resultados de las entrevistas aplicadas.

Fueron entrevistados 12 funcionarios que radican en la ONAT del municipio de Palmira, en la que desempeñan varias funciones, lo que representa el 100% la muestra tomada.

Pregunta 1: El 90% de los entrevistados acumulan de 3 a 5 años de experiencia en la actividad que desempeñan

Pregunta 2: El 20% manifiesta que si han existido irregularidades en el efectivo cumplimiento de las obligaciones de los trabajadores por cuenta propia.

- El 5% expresa que las irregularidades presentes no han afectado el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pregunta 3: El 100% considera que el problema del cumplimiento de las obligaciones tributarias no está en los mecanismos jurídicos los cuales se encuentran establecidos, es decir no es la regulación, sino la no utilización en disímiles ocasiones de los procedimientos que se tienen reguladas y debe tomarse como una realidad la ausencia de garantías legales para los trabajadores por cuenta propia.

Pregunta 4: El 98% menciona que se puede solicitar por el deudor el aplazamiento de la deuda.

- El 2% que se debe proceder a la Vía de Apremio y el posterior embargo de bienes. Como punto de contacto se coincide en la ausencia normativa de garantías.

Pregunta 5: Durante la entrevista el 15% al preguntársele si considera que existen lagunas que la norma no prevea con claridez, se mostraron sus respuestas en un vacío o silencio otorgante. Mientras que el otro 15% afirmó que se debe a tenor de las nuevas modificaciones que sobre las normas tributarias se anuncia, se puedan suplir las actuales lagunas existentes que propician brechas en nuestro Sistema Tributario.

Pregunta 6: Como punto coincidente en el 100% de la muestra se precisa que la cultura tributaria en los contribuyentes crece paulatinamente y que se este es el presupuesto principal en el aceptado funcionamiento de nuestro sistema tributario y por ende no tener que recurrir al sistema sancionador tributario.

2.8 - Se puede precisar entre las principales deficiencias que existen en el cobro de la deuda tributaria por el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente, cuando el obligado ejerce el trabajo por cuenta propia, las siguientes:

- La carencia legal de garantías ante circunstancias que afecten el cumplimiento efectivo de las obligaciones del contribuyente.
- La existencia de brechas y lagunas presentes en nuestra legislación tributaria, por solo citar un ejemplo, se ha solicitado a la ONAT la condonación de multas y no existe precepto legal que ampare este proceder.
- Abuso en la utilización, de instrumentos tales como las circulares, que más que un carácter orientador tienen un carácter normativo complementario y ocasionan dispersión legislativa.
- La presencia de evasiones tributarias las que reducen significativamente las posibilidades reales de desarrollo de un país.
- Falta de conciencia tributaria por la población.

- La no variación de los términos de pago exigibles ante el incumplimiento de las obligaciones a los contribuyente, sin distinción de la cuantía a abonar.
- El no cumplimiento y control de los términos de pago por los funcionarios encargados, no puede verse en las actuales circunstancias como un elemento a favor de la no radicación de posibles evasiones fiscales ante las Oficinas de Administración Tributaria.
- El temor a la utilización de Instituciones que con gran rigor prevé nuestra legislación tributaria, ante situaciones que así lo requieren (Vía de Apremio y el Embargo) no puede ser contemplado como una causa del paulatino debilitamiento del régimen sancionador tributario que puedan atentar contra la disciplina de los contribuyentes.
- La utilización del aplazamiento del pago de la deuda tributaria (Artículo 76 del Decreto Ley 169) no puede contemplarse como una mera garantía, la que queda a consideración de la Oficina Tributaria su concesión o no.

Primera: El Sistema Tributario se constituye como instrumento de la política económica respondiendo al programa del Estado en la captación de recursos financieros mediante la aplicación de su poder coactivo.

Segunda: Desde el punto de vista técnico-jurídico el trabajador por cuenta propia tiene naturaleza civil para regular sus actos y litigios, aún y cuando tenga puntos de contacto con disciplinas tales como el derecho mercantil, económico y administrativo.

Tercera: La aplicación de los métodos de investigación permitió la búsqueda de información para comprobar la correspondencia entre el derecho financiero y las relaciones socioeconómicas del trabajador por cuenta propia.

Cuarta: No se establece en la normativa del derecho financiero garantías legales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Quinta: Se define como concepto de trabajo por cuenta propia: a la modalidad de empleo que contribuye a la producción de bienes y prestación de servicios útiles a la población, constituye una fuente de ingresos al Presupuesto del Estado, que se captan mediante el cobro del tributo, para financiar la vida en común del país.

Sexta: La identificación de las insuficiencias en el cobro de la deuda tributaria permite trazar una estrategia en el Municipio de Palmira, para lograr una recaudación efectiva.

Primera: Recomendamos a los operadores administrativos de la política financiera instrumentar un plan de medidas para contrarrestar las insuficiencias detectadas en el cobro de la deuda.

Barrero Buitrago, Álvaro. Manual de Procedimientos Concursales: 1ra Edición./Álvaro Barrero Buitrago. __ Colombia: Ediciones Librería del Profesional, Colombia,1997.__452p.

Bayona, José. Derecho Financiero./ José Bayona, Soler María Teresa. __ España: Librería Compás, 1990.__269p.

Boletín ONBC. Ediciones ONBC

Borda, Guillermo A. Manual de Obligaciones./ Guillermo A. Borda . La Habana: [s. n], 2003. __452p.

Borrero Moro C. Los principios materiales de justicia en el ordenamiento constitucional español. Revista iberoamericana de Derecho Tributario (España) 12(1):9, 1996

Brenes Córdoba, Alberto. Tratado de las Obligaciones./Alberto Brenes Córdoba.__[s. l: s.n], 1998.__156p.

Broceta Pont, Manuel. Manual de Derecho Mercantil: 8a edición./Manuel Broceta Pont.__México: Editorial Tecnos, 1990.__421p.

Carreras Cuevas, Delio. Glosario de Derecho Romano: Departamento de Estudios Jurídicos Básicos. / Delio Carreras Cuevas.__ La Habana: Facultad de Derecho, 2005.__569p.

Circular No. 1/99 ONAT, 24 febrero de 1999. Orientaciones en torno a la aplicación del Régimen de Infracciones y Sanciones.

Circular No. 9/97. Aclaraciones en torno al pago del Impuesto por la utilización de la Fuerza de Trabajo y la Contribución a la Seguridad Social.

Código Civil Ley 59,1987 Ministerio de Justicia.

Código de Comercio de 22 de agosto de 1885, hecho extensivo a Cuba por Real Decreto de 18 de Enero de 1886 y vigente desde el 1ro de Mayo de ese año. La Habana. Edición Félix Varela.1998

Código Penal Ley 62 de 1987. Ministerio de Justicia abril 1989.

Colectivo de Autores de las ONBC. La Empresa y el Empresario Individual.__ La Habana: Ediciones ONBC. 2000.__236p.

Colectivo de autores. Apuntes de Derecho Financiero Cubano.__La Habana: Editorial Felix Varela, 2005.__345p

Compendio de Resoluciones del Trabajo por Cuenta Propia./MTSS.__La Habana: [s.n], Septiembre 2004.__135p.

Cuba. Constitución de la República de Cuba. Gaceta Extraordinaria. La Habana, 1 de agosto de 1992.__[s.p]

Curso de Derecho Financiero Español: Planta Poligráfica de la Empresa Nacional de Producción y Servicio del Ministerio de Educación Superior...[et.al]. __ La Habana: [s.n], 2006.__354p.

Curso de Legislación Mercantil. Manual LEX...[et.al].__La Habana: Editorial LEX. [s.a].__195p.

Dávalos Mejía, Carlos Felipe. Quiebra y suspensión de pagos. / Carlos Felipe Dávalos Mejía.__ México: [s.n], 2000.__t III.

De la Plaza Manuel. Derecho Procesal Civil Español. Revista de Derecho Privado (Madrid) V(II):25, 1943.

Cuba. Consejo de Estado. Decreto Ley 169 Gaceta Oficial No. del 27 de febrero del 1997.

Cuba. Consejo de Estado. Decreto Ley 174 de Gaceta Oficial Ordinaria. La Habana, 9 junio de 1997. __[s.p]

Cuba. Consejo de Estado. Decreto Ley 44 Gaceta Oficial. La Habana, 6 de Julio de 1978. __[s.p]

Cuba. Consejo de Estado. Decreto- Ley No 141 8 de septiembre 1993. Norma básica que ratifica y amplía el ejercicio del trabajo por cuenta propia. La Habana, 8 de septiembre 1993. __[s.p]

Cuba. Consejo de Estado. Decreto –Ley No. 274, Modificativo del Decreto -Ley No 174/ 97 De las contravenciones personales de las regulaciones del trabajo por cuenta propia. La Habana, septiembre de 2010 __[s.p]

Cuba. Consejo de Estado. Decreto –Ley No. 278, Del régimen especial de seguridad social para los trabajadores por cuenta propia. La Habana, 30 de septiembre de 2010. __[s.p]

Cuba. Consejo de Estado. Decreto –Ley No. 77 .Modificativo del Decreto –Ley 169, de las normas generales y de procedimientos tributarios. La Habana, septiembre de 2010. __[s.p]

Derecho Financiero Cubano...[et.al]. La Habana : Editorial Felix Varela , 2005. __268p.

Economía cubana del trauma a la recuperación. __ La Habana: Editorial Pueblo y Educación, 1998. __325p.

Enciclopedia autodidacta Interactiva Océano. MM océano Grupo Editorial, S.A. __489p.

Ferreiro Lapatsa, José. Curso de Derecho Financiero Español. / José Ferreiro Lapatsa __Madrid: Editorial Civitas SA, 1995.__365p.

Flores Zavala, Ernesto. Finanzas públicas mexicanas./ Ernesto Flores Zavala.__: Porrúa, p. 102.

Galán López, Carmen. "Derecho Concursal: Modelos de Regulación en Derecho Comparado", en Documentos sobre insolvencia, Asesoría Jurídica del MEP./ Carmen Galán López __La Habana:[s.n], 2000.__56p.

García, Emilio. Derecho Financiero: primera parte. / Emilio García; Ramón Justiniani.__ La Habana: Talleres Gráficos de la Dirección de Publicaciones y Materiales Educativos del Instituto Politécnico Nacional, [s.a].__256p.

Ibáñez Jiménez, Javier. "Cuestiones generales sobre insolvencia de la empresa", en Crisis de la Empresa: Insolvencia, suspensión, quiebra y otras soluciones concursales: Cien preguntas claves y sus respuestas./Javier Ibañez Jiménez.__ España: Editorial Dykinson, S.L, 1957.__325p.

Cuba. Ministerio de Finanza y Precios. Instrucción No.8-98 del Ministerio de Finanzas y Precios. La Habana ,1999.__ [s.p]

Jarach, Dino,J. El hecho imposible: Teoría general del derecho tributario sustantivo. Revista de Jurisprudencia Argentina (Buenos Aires)12(5):293, 1943.

Cuba. Asamblea Nacional del Poder Popular. Ley 1261 del 4 de enero de 1974. Ley del Procedimiento Civil y administrativo, vigente en Cuba hasta 1977. Publicación Oficial del MINJUS.

Cuba. Asamblea Nacional del Poder Popular. Ley 447 de Reforma Tributaria. La Habana, 14 de julio de 1959.__ [s.p]

- Ley 62 del 29 de septiembre de 1987. Código Penal vigente.___ La Habana: Editorial Ciencias Sociales. 1998__65p.
- Cuba. Asamblea Nacional del Poder Popular. Ley 7 del Procedimiento Civil, Administrativo y Laboral. La Habana, 19 de agosto de 1977.___[s.p]
- Cuba. Asamblea Nacional del Poder Popular. Ley 73 del 94 del Sistema Tributario Cubano. Gaceta Oficial extraordinaria. La Habana, 5 agosto del 1994.___[s.p]
- Lozano Serrano C. Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho financiero y tributario./ C. Lozano Serrano.___Madrid: Ed. Civitas.1990__165p.
- Luqui, Juan Carlos. La obligación tributaria./Juan Carlos Luqui.___ Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1989.___156p.
- Nociones de Derecho Mercantil. Colectivo de autores. La Habana: Editorial Félix Varela, 2007.___215p.
- Pérez Cubillas, José M. Curso de Derecho Fiscal./ José M. Pérez Cubillas.___ La Habana: Ed. Molina y Compañía SA. 1950.___236p.
- Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario: Parte General./Fernando Pérez Royo.___ Madrid: Editorial Civitas, S. A, 1995.___ 395p.
- Queral, Juan Martín. Derecho Tributario./ Juan Martín Queral.___ Madrid: Editorial Arazandi, 1998.___258p.
- Cuba. Ministerio del Trabajo Y Seguridad Social. Resolución 34, de la Ministra de Trabajo y Seguridad Social que aprueba el procedimiento para la afiliación al régimen especial de seguridad social para los trabajadores por cuenta propia. La Habana, 7 de octubre de 2010.___[s.p]

- Cuba. Ministerio del Trabajo Y Seguridad Social. Resolución 9 , del Ministro de Trabajo Y Seguridad Social. Reglamento del ejercicio por cuenta propia. La Habana, 11 de marzo de 2005.__ [s.p]
- Cuba. Ministerio del Trabajo Y Seguridad Social. Resolución No 32/2010. Reglamento del ejercicio por Cuenta Propia. Ministerio de Trabajo Y Seguridad Social. La Habana, 2011.__[s.p]
- Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No. 286, de la Ministra de Finanzas y Precios, que aprueba las normas relativas al pago de los impuestos sobre los ingresos personales, las ventas, la utilización de la fuerza de trabajo. La Habana, octubre de 2010.__[s.p]
- Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No. 289, de la Ministra de Finanzas y Precios que establece el Trámite de Inscripción y reinscripción en el registro de contribuyente. La Habana, octubre del 2010.__[s.p]
- Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No. 34 /99. Ministerio de Finanzas y Precios. La Habana, 24 diciembre 1999.__[s.p]
- Rojina Villegas, Rafael. Derecho civil mexicano./ Rafael Rojina Villega.__México:Porrua,[s.a].__ t. V
- Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero./ Fernando Sainz de Bujanda__Madrid: [s.n.], 1991.__423p.
- Sanjuán y Muñoz, Enrique. Noticias Jurídicas: La carga probatoria en la solicitud de declaración de concurso./ Enrique Sanjuán y Muñoz.__[s.l: s.n], 1989.__26p.
- Temas de Derecho Mercantil 1ra y 2da parte ...[et.al].__La Habana: Editorial Felix Varela, 2005: __435p.

BIBLIOGRAFIA

Uría, Rodrigo. *Derecho Mercantil*: vigésimo cuarta edición./ Rodrigo Uría. España: Editorial Marcial Pons, 1995. __232p.

Weston, F. *Fundamentos de Administración Financiera*. F. Weston . __ La Habana : Editorial Felix Varela, 2006. __ 459p.

ANEXO: 1

Entrevista estandarizada

A funcionarios, especialistas, juristas y director(a) en la Oficina de Administración Tributaria.

Objetivo:

Conocer sobre los procedimientos legales seguidos ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias específicamente en la modalidad del cuenta propia a partir de una investigación que se fundamenta en este propósito.

Guía para la entrevista:

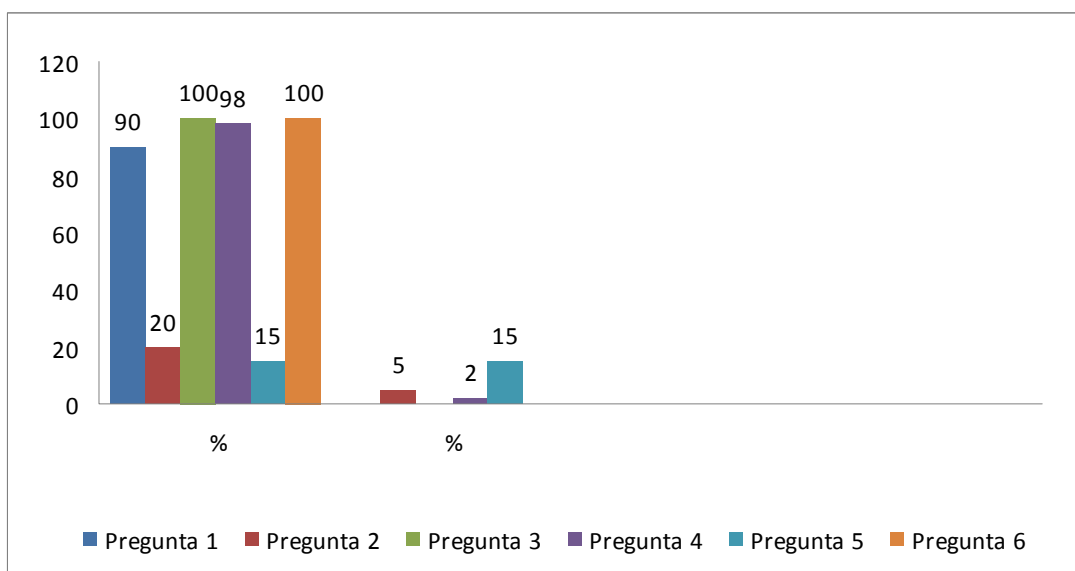
- 1- Años de experiencias en esta labor específica.
- 2- Durante su desempeño ha identificado irregularidades existentes con el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias contraídas por los trabajadores por cuenta propia con la ONAT.
- 3- Cuenta en estos momentos la ONAT con todos los mecanismos jurídicos-legales y administrativos para hacer efectivo el cobro de la obligación tributaria.
- 4- Ante el supuesto dado que el contribuyente carezca de los medios o el patrimonio necesario para hacer frente al cumplimiento de la obligación ante la ONAT, qué puede hacer el deudor que mecanismos y garantías la norma establece.
- 5- Considera que aún pueden quedar lagunas que la norma hasta hoy prevista no ilustre con claridez.
- 6- Considera que se tiene en nuestros contribuyentes hoy una cultura tributaria.

Desea hacer alguna sugerencia u recomendación.

Gracias por su colaboración.

ANEXO: 2

Grafica resumen de los resultados de las entrevistas



ANEXO: 3

Encuestas:

A trabajadores que ejercen el trabajo por cuenta propia

Estimado trabajador por cuenta propia se le solicita su consentimiento y colaboración para que emita sus consideraciones al respecto de las interrogantes que a continuación se le formulan, rogando que la información sea lo más veraz posible a partir de lo necesario para esta investigación que podría contribuir sus respuestas.

Esta encuesta tiene como objetivo de evaluar el conocimiento que poseen los trabajadores por cuenta propia sobre el régimen tributario al que se acogen así como el dominio de la legislación propia a consultar en la materia ante la responsabilidad legal que adquieren.

Cuestionario:

1- ¿Conoce usted al Régimen tributario a que se somete al ejercer esta actividad por cuenta propia?

SI _____ NO _____. Justifica su respuesta.

2- En caso de que surja alguna duda o inconformidad conoce que normas amparan su actividad.

SI _____ NO _____. En caso de ser afirmativo méncionelas.

3-¿Domina usted a que se nombra término voluntario y forzoso de pago? ¿Ha incurrido en alguna ocasión en algún incumplimiento fuera del periodo voluntario de pago?

SI _____ NO _____.

a) En caso de ser afirmativa su respuesta mencione que medida se le impuso por la ONAT.

SI _____ NO _____

4-En el supuesto caso que usted no cuente con el fondo o patrimonio necesario para hacer frente a una obligación tributaria de pago en la que ha incurrido ¿Conoce el procedimiento que la ONAT puede iniciar?

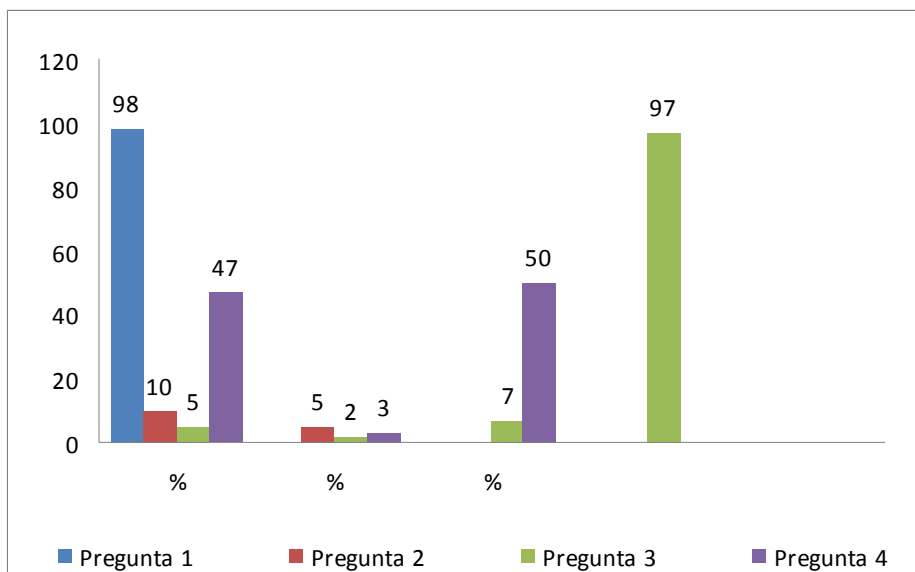
- _____ Incurrir en una infracción
- _____ Incurrir en un delito penal
- _____ Se procede a la Vía de Apremio
- _____ Se procede a un posterior embargo de sus bienes
- _____ Se le impone una multa

Desea usted realizar alguna(as) recomendación o sugerencia.

Gracias por su colaboración.

ANEXO: 4

Grafica resumen de los resultados de las encuestas



ANEXO: 5

En el siguiente anexo se procede a mostrar los modelajes de Providencias que constituyen el inicio del procedimiento de apremio, que conforman el expediente del contribuyente que ha incumplido con sus obligaciones tributarias, que en cada término se notificará al deudor, a partir de la Instrucción No.8-98 del Ministerio de Finanzas y Precios.

ANEXO: 6

En el siguiente anexo se procede a mostrar el modelo de encabezamiento del expediente de recaudación por vía de apremio, comunicación, notificación y acta de bienes y derechos, que conforman el expediente del contribuyente que ha incumplido con sus obligaciones tributarias, a partir de la Instrucción No.8-98 del Ministerio de Finanzas y Precios.

ANEXO: 7

En el siguiente anexo se procede a mostrar el modelo de Resolución de adjudicación de bienes al Estado Cubano que conforma el expediente del contribuyente que ha incumplido con sus obligaciones tributarias, a partir de la Instrucción No.8-98 del Ministerio de Finanzas y Precios.

ANEXO: 8

Ejemplos de trabajadores por cuenta propia en el ejercicio de sus actividades.



¹ La fotografía fue tomada en la Dulcería de Cañive, ubicada en calle Camilo Cienfuegos entre Céspedes y Maceo. Municipio de Palmira,

ANEXO: 15

Ejemplos de trabajadores por cuenta propia en el ejercicio de sus actividades.



² La fotografía fue tomada en la Cafetería el Parador, Ubicada en la calle Cisnero entre Jaime Mayarí y Baudilio. Municipio de Palmira.

Modelo: 1**Ministerio de Finanzas y Precios Instrucción****Providencia disponiendo el inicio del procedimiento de apremio****PROVIDENCIA**

Que firme que se encuentra la Resolución No. _____ de fecha _____ por la que se determinó administrativamente la cuota tributaria e impuso el recargo por mora y la sanción tributaria oportuna, o resolvió un Recurso, sin haber cumplido el contribuyente _____ la obligación tributaria y no habiendo solicitado su aplazamiento con o sin fraccionamiento, se dispone el INICIO del PROCEDIMIENTO DE LA VIA DE APREMIO y en consecuencia procédase a relacionar en ACTA los activos o cualesquiera otros bienes de significativo valor de propiedad del deudor, o en su caso, de la comunidad matrimonial de bienes, en cantidad suficiente para cubrir el importe adeudado más el recargo del 10% por apremio, el que deberá pagar en el término de diez (10) días hábiles, contado a partir del día siguiente de la fecha de notificación de este proveído, bajo el apercibimiento de que el incumplimiento de esta obligación dará lugar a la ejecución del embargo correspondiente. Radíquese el respectivo expediente al No. _____ del Registro correspondiente y se designa para que se encargue de su tramitación a _____.

Contra la presente podrá interponerse Recurso de Reforma ante esta Oficina en el término de quince (15) días hábiles, contado a partir del día siguiente de su notificación, a tenor de lo establecido en el Artículo 158 del Decreto-Ley No. 169, de fecha 10 de enero de 1997. Notifíquese al contribuyente.

Dada en _____ a los ____ días del mes de _____ de _____.

Director Municipal

Administración Tributaria

Modelo: 2

Ministerio de Finanzas y Precios Instrucción

Providencia disponiendo el embargo de los bienes y derechos

PROVIDENCIA

Que transcurridos como se encuentran los diez (10) días hábiles de notificada la Providencia de inicio del Procedimiento de Apremio, sin haberse efectuado el ingreso por el contribuyente _____ de la cantidad de _____ por concepto de _____, o no habiéndole sido admitido el aplazamiento con o sin fraccionamiento interesado, procédase a EMBARGAR los activos y bienes relacionados en ACTA de fecha _____, suficientes para cubrir el importe adeudado. Procédase asimismo al AVALÚO de los bienes.

Notifíquese al apremiado haciéndole saber que contra lo resuelto podrá interponer Recurso de Reforma ante esta Oficina en el término de quince (15) días hábiles, contado a partir del día siguiente de su notificación, a tenor de lo establecido en el Artículo 158 del Decreto-Ley No. 169, de fecha 10 de enero de 1997.

Dada en _____ a los ____ días del mes de _____ de _____.

Director Municipal

Administración Tributaria

Modelo: 3

Ministerio de Finanzas y Precios Instrucción

Providencia disponiendo la ejecución de la garantía

PROVIDENCIA

Que transcurridos como se encuentran los diez (10) días hábiles de notificada la Providencia de inicio del Procedimiento de Apremio, sin haberse efectuado el ingreso por el contribuyente _____ de la cantidad de _____ por concepto de _____, o no habiéndole sido admitido el aplazamiento con fraccionamiento interesado, procédase a EMBARGAR LA GARANTÍA ofrecida por el contribuyente o responsable consistente en _____, la cual se encuentra depositada en _____, suficiente para cubrir el importe adeudado.

Notifíquese al garante, haciéndole saber que contra lo resuelto no cabe recurso alguno, ni en lo administrativo ni en lo judicial.

Dada en _____ a los ____ días del mes de _____ de _____.

Director Municipal

Administración Tributaria.

Modelo: 4

Ministerio de Finanzas y Precios Instrucción

Providencia de desembargo de la cuenta bancaria o de cualquier otro crédito realizable

PROVIDENCIA

Que habiendo procedido el contribuyente _____ al pago de sus obligaciones tributarias en virtud del embargo de la cuenta bancaria No. _____ o crédito realizable con número de control _____, decretado por esta Oficina por Providencia de fecha _____, es procedente LIBERAR LOS FONDOS de ésta que excedan de los _____ por haberse transferido al Fisco las cantidades debidas. Notifíquese al contribuyente y a la oficina o sucursal bancaria correspondiente para su conocimiento y efectos.

Dada en _____ a los _____ días del mes de _____ de _____.

Director Municipal
Administración Tributaria

Modelo: 5

Ministerio de Finanzas y Precios Instrucción

Providencia denegando desembargo total o parcial

PROVIDENCIA

Que interesado como ha sido por el apremiado _____ el
desembargo _____ de los bienes y comprobado por esta Oficina que el
avalúo de los embargados es SUFICIENTE y no superior al importe del total
adeudado, es procedente DENEGAR LA SOLICITUD presentada.

Notifíquese la presente al apremiado, haciéndole saber que contra ésta podrá
interponer Recurso de Reforma ante esta Oficina, dentro del término de quince (15)
días hábiles, contado a partir del día siguiente de su notificación, a tenor de lo
establecido en el Artículo 158 del Decreto-Ley No. 169, de fecha 10 de enero de
1997.

Dada en _____ a los _____ días del mes de _____ de _____.

Director Municipal

Administración Tributaria.

Modelo: 1

Ministerio de Finanzas y Precios Instrucción

Resolución de adjudicación de bienes al Estado Cubano

RESOLUCIÓN V No. _____

POR CUANTO: Que en fecha _____ fue radicado en esta Oficina el Expediente de Apremio No. _____ contra el contribuyente _____ por no haber cumplido tempestivamente la obligación tributaria contraída con el Fisco.

POR CUANTO: Que por Providencia de fecha _____ fue decretado el embargo de los bienes de propiedad del apremiado en proporción que satisficiera el importe del total adeudado y no habiendo pagado hasta el presente, procede ejecutar los trámites previstos.

POR CUANTO: Que el apartado Decimoquinto de la Resolución No. _____ de fecha _____ del Ministerio de Finanzas y Precios regula que, efectuado el avalúo de los bienes y no habiendo el deudor pagado el importe total adeudado, se procederá por la Administración Tributaria a dictar resolución definitiva adjudicándoselos al Estado.

POR CUANTO: (resolución de designación del Director Municipal y facultades de éste).

RESUELVO

Primero: Adjudicar a favor del Estado cubano los bienes de propiedad del contribuyente _____ que fueron objeto de embargo, en virtud del procedimiento de recaudación por vía de apremio y que a continuación se relacionan:

Segundo: Notifíquese al interesado en su domicilio fiscal y a cuantas personas e instituciones competa. Archívese el original en el área jurídica de esta Oficina.

Dada en _____ a los ____ días del mes de _____ de _____.

Director Municipal

Administración Tributaria

**Modelo: 1****OFICINA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Ministerio de Finanzas y Precios Instrucción
Encabezamiento del Expediente

Municipio: _____

Expediente No. _____

EXPEDIENTE DE RECAUDACIÓN POR VÍA DE APREMIO

Contribuyente: _____

Domicilio Fiscal: _____

Funcionario Actante: _____

Embargo de bienes: SI _____ NO _____

Fecha inicio:
Fecha archivo provisional:
Fecha archivo definitivo:

Para el control de la tramitación por la Oficina Provincial.

Indicaciones

Fecha	SI	NO	Revisado por	Firma

Observaciones:

Modelo: 2**Diligencia de Notificación****NOTIFICACIÓN**

En _____ a los ____ del mes de ____ de 199 ____.

Constituido en el domicilio fiscal de _____
situado en _____ le
notifiqué la _____ de fecha _____ en la forma que se indica en el
apartado _____ que sigue:

1.- _____ Hallándose presente el interesado, le hice entrega de la copia literal.

2.- _____ No hallándose presente el interesado, le hice entrega de la copia
literal, advirtiéndole de la obligación de entregársela a aquel inmediatamente que
regrese, a la persona que se indica en el apartado _____ que sigue:

a) Empleado del interesado _____

Cargo _____ C.I. No. _/_/_/_/_/_/_/_/_/_/.

b) Familiar o vecino del interesado _____

Parentesco (en su caso) _____ C. I. No. _/_/_/_/_/_/_/_/_/_/.

3.- _____ Ante la negativa del interesado a recepcionar el documento y a firmar
la notificación, se hace constar por la presente, esta circunstancia, ante la presencia
de los dos testigos que se relacionan, dejando copia de la presente diligencia en el
lugar antes consignado, apercibiendo al interesado de los perjuicios que hubieren
lugar en derecho.

Testigos:

1.- _____ C. I. No. _/_/_/_/_/_/_/_/_/_/.

2.- _____ C. I. No. _/_/_/_/_/_/_/_/_/_/.

Funcionario actuante _____ Notificado _____

Testigos _____ .

Modelo: 3

Ministerio de Finanzas y Precios, Instrucción Acta de bienes y derechos susceptibles de embargo

ACTA

Que en cumplimiento de lo dispuesto por el Director de la Oficina Municipal de la Administración Tributaria de _____ en el Expediente de Apremio No. _____, se procede por el funcionario actuante a personarse en _____ domicilio del contribuyente _____ o lugar donde se encuentran los bienes, con la finalidad de TOMAR RELACION de los de significativo valor que posea en propiedad o de la comunidad matrimonial de bienes y a tales efectos declara bajo juramento lo siguiente:

_____ Que no posee bienes o derechos de su propiedad.

_____ Que de su propiedad son los siguientes:

Relación sucinta de los bienes:

_____ Que posee a su favor los siguientes créditos:

Terminada la diligencia, se le hace saber al contribuyente o poseedor de los bienes que deberá conservarlos en el lugar y estado que actualmente se encuentran y que de no hacerlo quedará a resultas de lo que determine la legislación penal vigente.

Y para constancia se firma la presente en _____ a los _____ días del mes de _____ de 199____.

Contribuyente o Poseedor.

Funcionario actuante.

Modelo: 4**Ministerio de Finanzas y Precios Instrucción
Comunicación de embargo salarial a la entidad laboral del contribuyente**

Al representante legal de _____

Domicilio Fiscal: _____

Compañero (a):

Libro a usted el presente oficio para informarle que en la Oficina Municipal de Administración Tributaria de _____ se tramita el Expediente de Apremio radicado al No. _____ por el inicio del procedimiento de recaudación por esta vía, contra _____ trabajador de esa entidad, con NIT. No. ____/____/____/____/____/____/____/____/____/____/____ y domicilio en _____, el que adeuda al Fisco la cantidad de _____ por concepto del pago del tributo _____, disponiéndose en dicho procedimiento, el EMBARGO de hasta la mitad de su salario, en cantidades suficientes para cubrir lo adeudado mediante un descuento de _____ mensualidades a razón de _____ cada una y una última mensualidad de _____.

Al propio tiempo le significo que, en cumplimiento de lo ordenado, las cantidades mensuales correspondiente a los descuentos que se efectúen a dicho trabajador se ingresarán al Fisco por el párrafo _____, Impuesto sobre _____, moneda _____, del vigente Clasificador de Ingresos al Presupuesto del Estado, en la oficina o sucursal bancaria donde tiene abierta sus cuentas la entidad, debiendo individualizar esos ingresos y consignar en el margen superior derecho del instrumento de pago el número _____ y la palabra EMBARGO, para su debido control.

Fraternalmente,

Director Municipal
Administración Tributaria.

Por la Oficina Municipal	Por la Entidad Receptora
Entrega: (nombre completo)	Recibe: (nombre completo)
Cargo:	Cargo:
Firma:	Firma:
Fecha:	Fecha:
CI No. ____/____/____/____/____/____/____/____/____/____/____	CI No. ____/____/____/____/____/____/____/____/____/____/____