



UNIVERSIDAD DE CIENFUEGOS "CARLOS RAFAEL RODRIGUEZ"

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y HUMANISTICAS

DEPARTAMENTO DE DERECHO

**TRABAJO DE DIPLOMA EN OPCION AL TITULO DE
LICENCIATURA EN DERECHO**

**TITULO: LOS DEBERES FORMALES DE LOS SUJETOS PASIVOS Y
RESPONSABLES EN CUBA**

AUTORA: MAYRA LUISA MILIAN TOVAR

TUTOR: LIC. JOSE ALBERTO DUEÑAS FRAGOSO

LIC. RAUL FERNANDEZ MOYA

CIENFUEGOS

2014



Hago constar que la presente investigación fue realizada en la sede universitaria del municipio de Cienfuegos, provincia de Cienfuegos como parte de la culminación de estudios en la especialidad de Licenciatura en Derecho, autorizando que la misma sea utilizada por la institución para los fines que estime conveniente, tanto de forma parcial como de forma total y que además no podrá ser presentada en eventos, ni publicada sin la aprobación de la Universidad.

Firma del Autor

Mayra Luisa Milián Tovar

Firma de los Tutores

José Alberto Dueñas Fragoso

Raúl Fernández Moya

Los abajo firmantes certificamos que el trabajo ha sido revisado según acuerdo de la dirección de nuestro centro y el mismo cumple con los requisitos que debe tener, teniendo en cuenta su envergadura, referidos a la temática señalada.

Información Científico –Técnica

Nombre(s) y Apellidos

Firma.

Técnico de Informática

Nombre(s) y Apellidos

Firma.

*P*ensamiento



“A escala de toda sociedad, debemos fomentar los valores cívicos de respeto y cumplimiento por los contribuyentes de las obligaciones tributarias, crear en las personas esa cultura y disciplina, bonificar a los que cumplen y sancionar la evasión del impuesto”

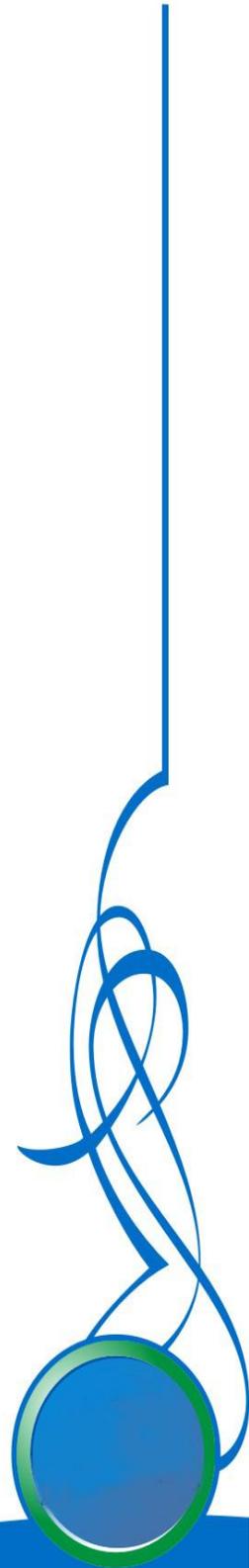
Raúl Castro Ruz

*D*edicatoria



*A mi madre por ser luz y guía en mi vida, y que donde
quiera que se encuentre se sentirá orgullosa por haber
realizado mi sueño.*

Agradecimientos



*A mis amigos Arelys y Alian que incondicionalmente
siempre estuvieron presentes cuando los necesite.*

*A mis hijas no biológicas Betty y Mileidys, por la paciencia,
amor y dedicación en todo momento.*

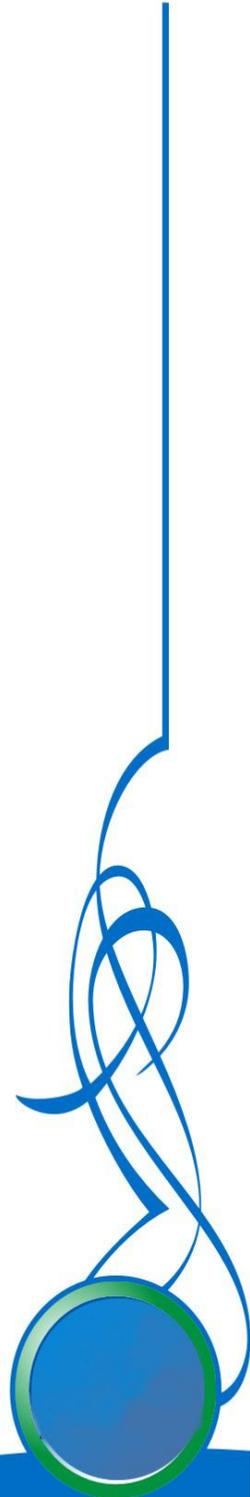
*A Frank y todas las personas que de una forma u otra
estuvieron ahí.*

*A todos los compañeros de trabajo que siempre mostraron
su preocupación*

*A mi familia por la paciencia y comprensión demostrada
en momentos de locura.*

*En especial a mi tutor que dedico parte de su tiempo y
horas de desvelo en este proyecto, ya que sin su ayuda y
dedicación incondicional nada de esto hubiera sido
posible.*

Indice



Contenido	Pag.
Introducción	
Capítulo I: Consideraciones teóricas acerca de la Relación Jurídica Tributaria y los Deberes Formales.	
1.1 Enfoque teórico acerca de la Relación Jurídica Tributaria.	
1.1.1 Teorías en torno a la Relación Jurídica Tributaria	
1.2. Principios materiales que sustentan el Sistema Tributario	
1.3 Generalidades de la obligación tributaria como parte de la Relación Jurídica Tributaria	
1.3.1 Régimen general de Tributación.	
1.4 Análisis teórico acerca de los sujetos que conforman la Relación Jurídica Tributaria	
1.5 Consideraciones teóricas acerca de los deberes formales.	
Capítulo II: Consideraciones teóricas acerca de los deberes formales de las obligaciones tributarias.	
2.1 Antecedentes del Sistema Tributario Cubano.	
2.2 Fundamentos teóricos del Sistema Tributario Cubano.	
2.2.1 Categorías tributarias, impuestos, tasas y contribuciones.	
2.2.2 Elementos estructurales de los tributos.	
2.3 Funciones de la Oficina Nacional de Administración Tributaria	
2.3.1 determinación de las obligaciones tributarias.	
2.4 Análisis de los deberes formales que recoge la Ley 113 de fecha 23 de julio del 2012.	
Conclusiones	
Recomendaciones	
Bibliografía	

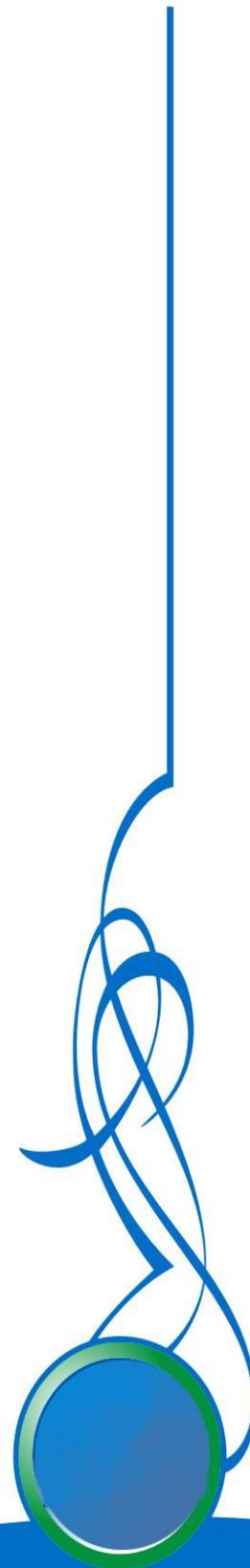
*R*esumen



La presente investigación se titula "Deberes formales de la relación tributaria en Cuba", siendo la autora Mayra Luisa Milian Tovar. El artículo 5 de la Ley 113 del Sistema Tributario¹ de fecha 23 de julio de 2012, que entró en vigor el primero de enero de 2013, los sujetos pasivos y responsables están obligados al cumplimiento de los deberes tributarios formales, accesorios a la obligación principal, al momento de establecer la exactitud del impuesto, definidos como el conjunto de obligaciones no pecuniarias con trascendencia tributaria. El artículo 393, a su vez regula los deberes formales que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria sin que exista distinción los que serán aplicables a las personas naturales y a las personas jurídicas, si se tiene en cuenta que no todos operan en el tráfico económico de la misma manera. Se precisó como **Objetivo General**: Identificar los deberes formales que se deberán exigirse a cada uno de los sujetos pasivos y responsables de la relación tributaria en la Ley 113/12. Para la realización del trabajo se utilizaron los métodos jurídicos de investigación: Teórico-Jurídico, Histórico-Lógico, Jurídico comparado, Exegético analítico y como métodos empíricos, el análisis documental. La relación jurídica tributaria parte de su naturaleza de la relación de Derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo (Estado) u otra entidad a la que la ley le atribuye el derecho tributario, y la del sujeto pasivo (Deudor) o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias que este contrajese.

¹ En lo adelante Ley No. 113/12

Introducción



Desde el mundo antiguo existía una relación entre dos individuos, en la cual uno de ellos exigía el pago de sumas de dinero para el mantenimiento de la monarquía y por el otro se encontraban los individuos obligados a cancelarlos, donde si éstos se negaban al pago de la obligación impuesta podían ser penados hasta con la propia vida. Con la evolución de la sociedad, la lucha histórica del hombre por la defensa de sus derechos civiles, políticos, económicos y hasta sociales, ha traído como consecuencia que la relación jurídica entre el Estado y los ciudadanos paulatinamente se haya ido mejorando.

No obstante, es importante señalar que la cultura occidental muestra a un ciudadano que sigue actuando bajo la coerción, ya no de la monarquía sino de la ley, y no por convicción propia acerca del deber de coadyuvar en la satisfacción de las necesidades públicas. Dicho fenómeno es muy propio de sociedades contemporáneas, donde muchas veces el hombre cumple alguna obligación, supeditado al elemento perjudicial producido por la posible sanción.

Por otra parte, cabe destacar que en toda relación jurídica tributaria- se requiere de la presencia de dos sujetos a saber: por un lado el Estado como acreedor y por el otro el particular o contribuyente como el deudor.

En otras palabras, para que exista una relación jurídica se requiere la multiplicidad de sujetos, el activo como sujeto a quien le corresponde el poder de exigir el pago de una suma adeudada a título de tributo, cuya calificación jurídica es de acreedor que por regla general será el Estado; y por el otro lado, el sujeto deudor quien debe soportar en su patrimonio la salida de una suma de dinero a título de tributo.

La relación jurídica tributaria parte de su naturaleza de la relación de Derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo (Estado) u otra entidad a la que la ley le atribuye el derecho tributario, y la del sujeto pasivo (Deudor) o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias que este contrajese.

Según Giuliani (1993), expresa que la relación de orden jurídica que se establece entre el Estado aunado a los particulares constituye la obligación tributaria, tanto de

contenido único como variado, también considera que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, además en un

concepto más amplio la relación jurídica-tributaria², vendría a ser el género y la otra la especie. De igual forma Moya (2009), alega que la relación jurídica tributaria no existe como tal, considera que ésta es una obligación de dar, pagar el tributo, y de hacer, declarar una renta o impuesto, y está basada en el poder que ejerce el Estado a partir de un mandato legal.

La Constitución de la República de Cuba, en relación con el Derecho Financiero, específicamente en materia presupuestaria, apunta dentro de las funciones y atribuciones de la Asamblea Nacional del Poder Popular, en su artículo 75, aprobar el presupuesto del Estado, y acordar el sistema monetario y crediticio (**Popular, 1976 reformada**). El propio cuerpo legal en el artículo 98, que comprende las atribuciones del Consejo de Ministros, máximo órgano administrativo y ejecutivo del Estado, y gobierno de la República de Cuba, en materia financiera en el inciso e), establece que es el órgano facultado para elaborar el proyecto de presupuesto del Estado y una vez aprobado por la Asamblea del Poder Popular, velar por su ejecución, y además adoptar medidas para fortalecer el sistema monetario y crediticio (**Popular, 1976 reformada**).

La Constitución no hace precisión de forma expresa, en relación con el Derecho Tributario, como parte del Derecho Financiero, el importante significado del deber de contribuir, aspecto tan complejo que necesita de mejor regulación en el texto constitucional, y un más detallado tratamiento en la doctrina de Cuba, por el significado que alcanza la intromisión del Estado en el patrimonio de las personas naturales y jurídicas. La relevancia del tema ha logrado que en la práctica la mayoría de los textos constitucionales le dediquen tratamiento expreso.

Dentro de los órganos y organismos que realizan la actividad financiera, está la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT). La Oficina Nacional de la Administración Tributaria³ (ONAT), según el Acuerdo No. 2915, del 21 de abril de 1995, del Comité

²Rapportoguridicod´imposta, que significa reporte jurídico de impuestos, más conocido como obligación jurídico-tributaria.

³Se hace necesario aclarar que la ONAT carece de facultades para establecer política tributaria, pero la Disposición Final Cuarta del DL 169/10.01.97” De las Normas generales y de procedimientos tributarios” faculta al Jefe de la ONAT para ejercer la actividad normativa y operativa en cuanto al registro de contribuyentes, el número de identificación tributaria (NIT), la cuenta de control del contribuyente y demás procedimientos que aplique la Oficina, así como aprobar la aplicación de los regímenes simplificados y unificados en cada caso particular y determinar el posible potencial de recaudación, dictar resoluciones e impartir cuantas resoluciones sean necesarias en la materia de su competencia, para la actuación de la oficina y asegurar, el cumplimiento de este Decreto Ley.

Ejecutivo del Consejo de Ministros, es la entidad encargada de velar por la aplicación de la legislación relativa a impuestos y otros ingresos no tributarios; desarrollar la organización para su recaudación en todo el país; así como otras funciones o tareas derivadas de la Ley No. 113, Del Sistema Tributario, del de de 2012, y otras referidas a la recaudación de tributos y aranceles y su control.

En el cumplimiento de sus objetivos, la ONAT dentro del marco de sus atribuciones y funciones, está en la obligación de garantizar y supervisar el estricto cumplimiento de las disposiciones legales tributarias, favorecer las condiciones para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, brindando la necesaria información y asistencia a los contribuyentes y ejercer la actividad normativa y operativa en cuanto al Registro de Contribuyentes, el Número de Identificación Tributaria (NIT) y la Cuenta de Control del Contribuyente y demás procedimientos que aplique.

Las leyes tributarias en Cuba en los últimos tiempos se han caracterizado por ser más complejas, determinando así la necesidad de mecanismos de control a fin de evitar las consecuencias de su régimen sancionador, que incluye significativas sanciones dinerarias no solo por el incumplimiento del pago de la obligación tributaria. Según lo que establece el artículo 5 de la Ley 113 del Sistema Tributario⁴ de fecha 23 de julio de 2012, que entró en vigor el primero de enero de 2013, los sujetos pasivos y responsables están obligados al cumplimiento de los deberes tributarios formales, accesorios a la obligación principal, al momento de establecer la exactitud del impuesto, definidos como el conjunto de obligaciones no pecuniarias con trascendencia tributaria. El artículo 393, a su vez regula los deberes formales que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria sin que exista distinción los que serán aplicables a las personas naturales y a las personas jurídicas, si se tiene en cuenta que no todos operan en el tráfico económico de la misma manera.

Se determina como **problema científico**: ¿Qué deberes formales deberán exigirse a cada uno de los sujetos pasivos y responsables de la relación tributaria en la Ley 113/12?

⁴ En lo adelante Ley No. 113/12

Se precisa como **Objetivo General**: Identificar los deberes formales que se deberán exigirse a cada uno de los sujetos pasivos y responsables de la relación tributaria en la Ley 113/12

Para darle seguimiento a lo anterior se plantean los siguientes **objetivos específicos**:

1. Sistematizar los elementos teóricos de la relación jurídica tributaria con respecto a los deberes del sujeto pasivo.
2. Analizar el tratamiento legislativo de los deberes formales en relación con las cooperativas en países del Sistema de Derecho Romano-Germano-Francés.
3. Analizar el tratamiento legislativo de los deberes formales en relación jurídica tributaria del sujeto pasivo a partir de los cambios económicos, políticos y sociales de Cuba.
4. Valorar los deberes formales que se exigen a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria en el ordenamiento jurídico tributario cubano.

Las consideraciones anteriores condujeron a formular la **Hipótesis** siguiente: La identificación de los deberes formales que se deberán exigirse en la Ley 113/12 a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, permitirán un control efectivo y la protección del patrimonio estatal.

La investigación analiza un problema científico en sus diversos aspectos, atendiendo a los resultados obtenidos se puede clasificar como jurídico-socio-explicativa. Su desarrollo está determinado por un enfoque dialéctico-materialista, partiendo de la propia concepción filosófica-metodológica del autor y las características de las Ciencias jurídicas y sociales.

La metodología de la investigación a emplear se basará en los métodos, instrumentos y técnicas, a aplicar teniendo en cuenta los objetivos propuestos, entre los que se encuentran: el *teórico-jurídico* que se utiliza en la observación, en el diseño, en el desarrollo y en las propias conclusiones de la investigación, además del desarrollo de un adecuado basamento teórico-conceptual, que permite comprender la esencia del problema que se investiga y define adecuadamente las variables y categorías; el *exegético-analítico*, a través del mismo se verifica la correspondencia existente entre la norma jurídica a analizar y la verdadera realidad socio-económica existente; el *histórico-lógico* que contribuye a conocer del tema que se investiga, los antecedentes y tendencias actuales, permitiendo el tránsito de lo empírico a lo teórico; el *jurídico-comparado*, se determinará la similitud y las diferencias existentes entre las

legislaciones nacionales y extranjeras, a fin de buscar las semejanzas que poseen los distintos ordenamientos jurídicos, teniendo en cuenta el Sistema de Derecho Romano-Germano-Francés. La aplicación del *método sociológico* en la investigación, ayudará a verificar la correspondencia existente entre la ciencia del Derecho y las relaciones sociales y económicas. El método sociológico aporta un conjunto de técnicas propias de la Sociología que se utilizan en la presente investigación, tal es el caso de la *revisión de documentos*, que sirve de herramienta en el análisis de expedientes de la ONAT, de cifras estadísticas y demás documentos utilizados en la actividad de fiscalización.

La novedad del tema está dada por la inexistencia de investigaciones anteriores que aborden el tema objeto de investigación a partir de la identificación específicamente de los deberes formales en materia tributaria, dada la importancia que tiene los mismos en el control de la evasión fiscal. No obstante existen trabajos, tanto nacionales como foráneos que aluden a la relación jurídico tributaria desde otros puntos de vista, los cuales sirven de base y fuente para la presente investigación.

La tesis se estructurará de la siguiente forma:

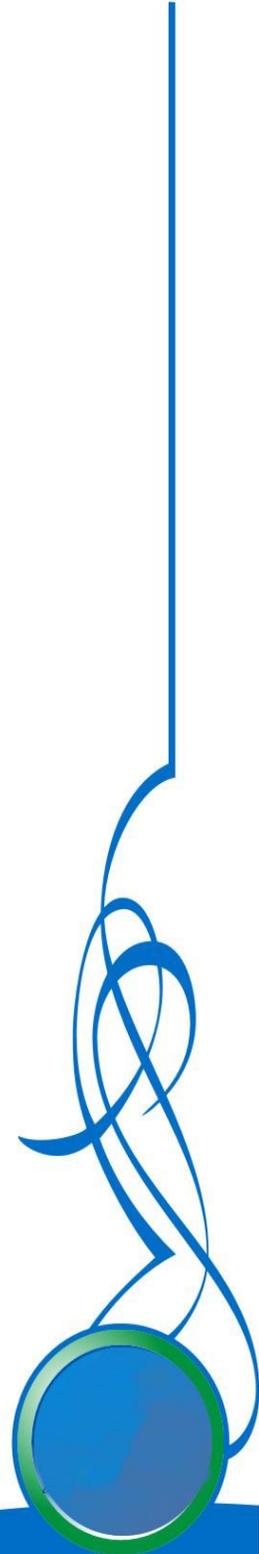
Introducción: descripción introductoria de la situación teórico-práctica de la relación jurídica tributaria, actualidad del tema, novedad, exposición del diseño metodológico de la investigación.

Capítulo 1: 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 con la relación jurídico tributaria, los deberes formales y su tratamiento en las legislaciones del sistema de Derecho Romano-Germano-Francés.

Capítulo 2: Es el resultado del análisis de las normas jurídicas que regulan la relación jurídico tributaria en el ordenamiento jurídico tributario en Cuba, se analizarán los resultados de los instrumentos aplicados para la determinación del estado actual del problema y se identificarán los deberes formales que se deberán exigir en la Ley 113/12 a los sujetos pasivos y responsables de la relación jurídica tributaria en Cuba.

Además se le incluyen las Conclusiones y Recomendaciones resultantes de la investigación, así como la bibliografía consultada..

Capítulo I



Capítulo I Consideraciones teóricas acerca de la Relación Jurídica Tributaria y los deberes formales.

1.1: Enfoque teórico acerca de la relación jurídico-tributaria

Los hombres de derecho suelen asociar el concepto de "relación jurídica" con el vínculo relevante para el derecho que existe entre dos o más individuos. Hay muchas maneras en que dos o más seres humanos pueden vincularse, pero no todas ellas son relevantes para el derecho. Sólo son aquellas a través de las cuales, alguno o algunos de los miembros de la sociedad crean, adquieren, modifican o pierden algún tipo de facultad o poder en relación con otro u otros. El mayor desarrollo de este instituto se produjo en el ámbito del derecho privado, donde se marcó el rumbo de la teoría general del derecho a través de los estudios relativos al "acto jurídico" y el derecho de los contratos. En este ámbito se consideró que la "relación jurídica" consistía en un vínculo entre personas, en mérito del cual, una de ellas puede pretender algo a lo que otra está obligada (Del Vecchio, 1974).

Este punto de vista, que se denomina clásico, considera que el Derecho no crea los términos de la relación, sino que los encuentra naturalmente constituidos en la realidad, no haciendo más que determinarlos y disciplinarlos. El Derecho reconocería algo preexistente, que es la "relación social", a la cual hace relevante, elevándola a la categoría de "relación jurídica" tutelando los intereses éticos, políticos y económicos en juego y fijando los límites de las exigibilidades recíprocas.

Esta concepción tiene en cuenta que la "relación" es entre hombres, entre individuos (o, en conceptos jurídicos, entre "personas"), pues el derecho es un producto necesario de la naturaleza humana y surge siempre, allí donde haya intersubjetividad, coexistencia, es decir, sociedad. El carácter de la relación, así, vendría dado por el Derecho, quien reconoce la existencia de esa relación y le da sentido jurídico, generando a partir de ella, derechos y obligaciones entre sus protagonistas.

Savigny (1839) se ocupó de las "relaciones jurídicas" en cuanto se manifestaran en el derecho privado, rama del derecho a la cual consideraba como objeto especial de su obra. Allí reivindicaba la voluntad del individuo como derecho subjetivo, exaltaba la

autonomía de la voluntad como fuente creadora del derecho⁵ y establecía la relación jurídica como una relación entre personas en donde la voluntad de cada una de ellas era acotada por el derecho objetivo⁶. Del análisis del pensamiento de este extraordinario jurista se destaca que la "relación jurídica":

a) era estudiada en sus comienzos dentro del exclusivo ámbito del derecho privado;
b) es concebida como un vínculo entre personas;
c) tiene como su núcleo principal el "derecho subjetivo", que es concebido como previo e independiente del ordenamiento jurídico vigente, es decir con independencia del derecho objetivo.

d) es analizada focalizándose en la creación de normas por los particulares dentro de la esfera de la autonomía de la voluntad, en donde el contrato era señor indiscutido. El concepto de "relación jurídica" estaba altamente comprometido con el principio de autonomía de la voluntad en la creación de derecho, recelando del derecho objetivo, al que se veía como amenaza potencial a las libertades individuales o, al menos, como restrictivo de la autonomía de la voluntad en materia contractual;

e) constituye un concepto que deriva de un análisis "formal" del derecho, pues parte de la estructura abstracta e invariable de la norma jurídica con independencia de los contenidos axiológicos que posea la misma. Esta conclusión si bien no se encuentra explicitada, se halla implícita, pues es válida cualquiera fuera el contenido de la norma.

Esta primera concepción de la "relación jurídica", que se llama "tradicional", se consideró integrada por tres elementos esenciales: sujeto, objeto y causa:

a) la relación se produce al menos entre dos sujetos: el sujeto pretensor y el sujeto obligado.

El primero tiene la facultad o poder emanado de la ley y el segundo es aquél a quien el primero puede exigir el cumplimiento de determinada conducta;

⁵ SAVIGNY, obra citada, p. 224, donde expresa: "el Derecho, considerado en la vida real... nos aparece como un poder del individuo. En los límites de este poder reina la voluntad del individuo, y reina con el consentimiento de todos. A tal poder o facultad lo llamamos nosotros "derecho" y algunos "derecho subjetivo"; añadiendo, "sirve el derecho a la moral, no cumpliendo directamente sus preceptos, sino asegurando el individuo el ejercicio de su libre arbitrio".

⁶ SAVIGNY, obra citada, p. 224, "... bajo el punto de vista en que nos hemos colocado, cada relación de derecho nos aparece como relación de persona a persona, determinada por una regla jurídica, la cual asigna a cada individuo un dominio donde su voluntad reina independientemente de toda voluntad extraña".)

b) el objeto de la relación es la conducta requerida a los sujetos, es decir la prestación de dar, hacer o no hacer, exigible en el caso dado por el sujeto pretensor y debida por el sujeto obligado; y

c) la causa de la relación es, dentro de los diversos conceptos aplicables a este equívoco vocablo, la llamada "causa fuente" de la obligación, es decir la ley o el contrato de donde surge la facultad de uno y el deber de sumisión de otros.

Esta concepción sostenía que la relación jurídica no sólo se planteaba entre sujetos sino que, en el caso de los derechos reales, como el de propiedad, la relación jurídica se entablaba entre el sujeto y la cosa. De esta forma define la relación jurídica como una posición de "poder" de una persona y de un "deber" de otra u otras tendiente a proteger un "interés", resulta difícil explicar la relación jurídica en que haya un derecho subjetivo de propiedad sin que haya un correlativo deber de otras personas.

Sin embargo es usual que la doctrina civilista sostenga que en el derecho de propiedad la relación principal se produce en relación con la cosa, sin intermediario alguno, y que la obligación general de abstención y reconocimiento de la propiedad ajena es secundaria, reflejo no correlativo al poder del titular (Santoro Passarelli, 1964).

Dado que el Derecho existe con el fin de regular la coexistencia entre individuos, sólo entre personas puede existir una relación jurídica, por lo que la relación entre un individuo y una cosa sin punto de contacto con los demás individuos escaparía de la esfera del Derecho.

La relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación. Para Giannini (1957) quien la define como una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias.

Esta relación jurídica es de naturaleza compleja, de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad. De otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso.

La relación tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales(De la Garza, 2001) de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. Además representa un vínculo jurídico entre dos personas, un acreedor que tiene derecho a exigir la prestación, y la otra (deudor) que tiene la obligación de deber efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar y en una forma muy amplia las llamamos relaciones jurídicas fiscales y, en una forma más restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Puede considerarse que la relación tiene como sujeto activo, al Estado y pasivo, al Contribuyente. Las relaciones serán fiscales o tributarias según estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria. Una de las formas de clasificar a las relaciones jurídico-tributarias es en tres grupos:

1. Las que tienen una naturaleza sustantiva y se caracteriza por un dar, comúnmente una prestación en dinero y excepcionalmente algo en especie:
 - a. Relaciones tributarias que tienen como contenido el pago de un tributo.
 - b. Relaciones por el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.
 - c. Relaciones por el pago de un interés moratorio.
 - d. Relaciones cuyo contenido es garantizar una prestación tributaria o fiscal.
 - e. Relaciones por pago de una sanción pecuniaria o multa.
2. Por su naturaleza formal, es decir de hacer, no hacer o tolerar como las siguientes:
 - a. Proporcionar un informe o declaración (hacer).
 - b. La abstención, la no realización de una conducta (no hacer).
 - c. Una visita de inspección.
 - a. Como un punto a parte, pero que si se puede clasificar, son aquellas relaciones que se generan entre los mismo contribuyentes o administrados. Se podría decir que son aquellas que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los que no lo son. Relaciones que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los responsables solidarios.
 - b. Relaciones que se establecen entre el sujeto pasivo principal y un tercero a quien se traslada el impuesto cuando está establecido en la ley.
 - c. La Relación Jurídica Tributaria se ha visto envuelta en grandes debates respecto a su contenido.

Sainz de Bujanda (1975), Berliri (1964), Pugliesse (1946) y Blumenstein (1954) son partidarios de la teoría que la relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente o los responsables solidarios. Este vínculo jurídico, cuyo principal objeto es el

tributo, se origina al encuadrar en los presupuestos contemplados en la Ley a la actividad o actividades que realicen los contribuyentes para crear el vínculo jurídico.

En contra posición a estos se encuentran las tesis sostenidas por Dino Jarach (1969) y Vanoni (1962) en las que se afirma que la relación tributaria es de carácter simple, ya que verla como un todo o de naturaleza compleja, es olvidar la característica fundamental del estudio científico, que consiste ante todo, en un análisis en que se adquiere el conocimiento de las instituciones y, luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto. Estos autores hablan de la relación tributaria, con una naturaleza simple y que a su lado existen otras relaciones completamente distintas en las cuales, en algunas ocasiones, no necesariamente son contribuyentes los sujetos pasivos, como es el caso de los que tiene que presentar libros y soportar verificaciones, sin forzosamente ser contribuyentes que paguen el tributo.

Es criterio de la autora de la investigación coincidir con la segunda tesis ya que ciertamente existen relaciones tributarias y fiscales independientes unas de otras, cuyos elementos contenidos y presupuestos pueden coincidir o ser diferentes.

1.1.1: Teorías en torno a la relación jurídico-tributaria

1. El tributo como manifestación de la potestad de «imperium»

Como reminiscencia de aquellas primeras posiciones que concebían el Derecho Financiero como parte del Derecho Administrativo, entendido éste como el Derecho de las Administraciones Públicas, se considera la relación tributario como una relación de poder, ligada, por tanto, al Estado-Policía. Destaca la supremacía del Estado sobre el súbdito; el Soberano dotado de potestad de *imperium* conoce límites jurídicos a sus mandatos. Con ello las normas tributarios, lejos de ser verdaderas normas jurídicas, son meros mandatos disciplinarios de naturaleza semejante a las normas de policía. De ahí puede fácilmente colegirse la imposibilidad de entender el tributo como una relación jurídica, pues ello supone reconocer derechos subjetivos que son incompatibles con una posición de sujeción. Estamos ante una relación de poder.

2. Teoría de la relación jurídico-obligacional

Con la instauración del Estado de Derecho, el tributo como relación de poder carece de sentido. El sometimiento del Estado al imperio de la ley afectará también al poder tributario. Como reacción a la consideración de éste como una posición de sujeción del súbdito al soberano, aparece como una relación jurídica obligacional similar a la que pueda surgir entre dos sujetos de Derecho Privado. De esta forma, y en base a esa obligación, el acreedor (la Hacienda Pública), tiene la facultad de exigir de otra, el deudor, una determinada prestación. La peculiaridad de esta relación obligacional es que el contenido y la medida de la prestación debida son fijadas exclusivamente por la ley. Esta construcción tiene su origen en las obras de Hensel, Nawiasky, Blumenstein, por parte de la doctrina alemana y de Gianini, Berliri, y Pugliese en la italiana.

Observa Nawiasky la falsedad de *«considerar que porque el Estado sea titular del crédito tributario tenga una posición superior al deudor cuando, sobre todo, es una relación de crédito»*. Por su parte, Hensel centrará toda su elaboración doctrinal entorno al hecho imponible que viene establecido por ley, pues es ella y sólo ella la que faculta al Estado a exigir el tributo. La utilización de este medio técnico-jurídico le permite afirmar la ausencia de autonomía de voluntad en la relación impositiva, habida cuenta de que su contenido viene necesariamente preestablecido por una norma con rango de ley, y que vinculará por igual a ambas partes, lo que hace eliminar la idea de relación de poder de una respecto de la otra, pues *«para el derecho tributario material, se considera a la relación entre Estado y contribuyente como una relación obligatoria legal de Derecho Público»*.

Atendiendo al contenido pecuniario del tributo surge, consiguientemente, el concepto fundamental de relación jurídico-tributaria. Su génesis está constituida por el concepto mismo de relación jurídica, ya sea en sentido amplio o en sentido estricto, erigiéndose en elemento definidor la existencia de una obligación cuyos componentes son fijados por ley. A partir de este planteamiento es fácil entender el tributo como una obligación *ex lege*, por la que se confiere a la Administración un derecho de crédito, cuya satisfacción corresponderá al sujeto pasivo a través del pago de la correspondiente deuda, cuyo contenido concreto se prevé en la propia ley.

Sólo una nota diferencia a este tipo de obligación de las propias del Derecho Civil, y es el hecho mismo de ser establecida por ley. Ello no obsta para predicar la aplicación de los esquemas característicos del Derecho Privado en el estudio de ésta, pero con la particularidad propia del Derecho Público, pues no debemos olvidar la existencia de unos supraconceptos que conforman la teoría general del Derecho, que dada la antigüedad del Derecho Civil tendrá mayor influencia *ius privatista*, pero que será de aplicación a todas las ramas del Derecho, incluido el Derecho Tributario.

3. Teoría de la relación jurídico-tributaria de contenido complejo

Esa construcción cerrada era insuficiente para dar cabida a todas aquellas relaciones con la Administración tributaria que no podían incardinarse en el concepto propio de obligación. Surge así la relación jurídica tributaria de contenido complejo, cuyo núcleo esencial está constituido por la obligación tributaria, a la que se le unen otras obligaciones accesorias, deberes o derechos distintos de aquélla. Es Giannini quien elabora el concepto de relación jurídica a la que califica de compleja. Por su parte, Berliri pone de manifiesto el error de argumentación que la supervaloración de la obligación tributaria supone, de manera que *al colocar (ésta) en el centro de todo el Derecho Tributario, relega a un plano lejano, casi en el horizonte, todas las otras relaciones jurídicas diversa de aquella*". Es evidente, que esta construcción erige como paradigma del tributo al hecho imponible, lo que supone no sólo negar la autonomía del resto de relaciones diferentes de la obligación tributaria, sino también identificar ésta con obligación pecuniaria. Se asiste, por tanto, a su culto, por cuanto en torno a él se hace girar toda la construcción del Derecho Tributario material. El hecho imponible es aquél presupuesto de hecho que la norma prevé y cuya realización se une al nacimiento de la obligación tributaria; su función esencial se centra en constituirse como efecto generador del tributo, o más concretamente, de la obligación tributaria.

4. Deficiencias de las anteriores construcciones

Pertencientes las anteriores teorías a lo que se ha dado en llamar «*perspectiva estática del fenómeno tributario*», que centran el tributo en torno a un

elemento fijodeterminado por ley, les son achacables, siguiendo al profesor RodríguezBereijo, los siguientes defectos:

1. La excesiva indeterminación y vaguedad del concepto mismo de relación jurídica tributario y de su contenido.
2. Al centrar el estudio de la dogmática tributario en el de bitod'impotau obligación tributario principal, se deja en la sombra toda una serie de situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas distintas procedente de la obligación de contenido patrimonial. Y, por consiguiente, se soslaya el estudio de las potestades de la Administración en la aplicación de los tributos.
3. Por las razones antes apuntadas, el dogma de la relación jurídico- tributaria compleja no permite construir una dogmática unitaria del fenómeno tributario, en cuanto no sirve para explicar todo el conjunto de poderes, deberes, obligaciones, situaciones de sujeción que se producen como consecuencia del ejercicio del poder de imposición.
4. Consecuencia de todo ello fue un cierto abandono de los problemas administrativos o «formales» de las relaciones tributarios, lo que condujo a la elaboración de una dogmática de las instituciones tributarios hecha casi exclusivamente desde aspectos sustantivos o materiales de la obligación tributario; que llevó a la «glorificación del hecho imponible» como núcleo del derecho tributario, en frase de Jarach.
5. La visión intersubjetiva del fenómeno tributario lleva a la construcción del concepto de relación jurídica tributario y de la obligación tributario sobre la base de los esquemas del Derecho Civil, aunque configurándola como una obligación de Derecho Público.

1.2 Principios materiales que sustentan el Sistema Tributario

Para alcanzar el ideal de justicia social que ampara la Constitución y que se logra con la realización de todo un conjunto de fines, como el progreso económico, el fomento de la educación y la cultura, el desarrollo de las ciencias, protección del medio ambiente, entre otros, se requiere acometer una política de gastos públicos en función de dichos fines, y esa necesidad ha de ser cubierta con la contribución

de todos los ciudadanos y poderes públicos. Para que el deber de contribuir responda a esos valores de igualdad y justicia debe realizarse enmarcado en los principios que ordenan la justicia tributaria. Estos principios son los de generalidad, equidad de la carga tributaria y de la capacidad económica.

Principio de generalidad

El principio de generalidad es consecuencia del principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley, a tal efecto todas las personas con capacidad económica deben contribuir al financiamiento del gasto público⁷. 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 o negocio jurídico que sea vindicativo de la capacidad económica. Esta fórmula impone la extensión de la idea de justicia que informa la existencia del tributo al resto de las circunstancias y situaciones subsumibles en ella. Desde esta perspectiva el principio se muestra como una proyección del principio de igualdad, como una concreción de este, toda vez que obliga a tributar a todos los que se encuentren en igual situación. Así el principio podría entenderse como una exigencia del valor de igualdad que articula todo el ordenamiento jurídico constitucional.

Principio de equidad en la carga tributaria

El principio de equidad en la carga tributaria encierra la idea de igualdad. Este principio tiene como fundamento que se grave a quien tenga capacidad para soportar el pago, que la cuota a pagar sea proporcional a la referida capacidad y que quienes se encuentren en similar situación económica reciban similar tratamiento⁸. Es una directa proyección, en el ámbito tributario, del principio más general de igualdad.

En este sentido, se impone un límite al legislador a considerar en un plano de igualdad los supuestos de hechos semejantes, lo que sería la igualdad ante la ley. No puede confundirse igualdad o equidad tributaria con uniformidad. Su contenido se extiende, a la búsqueda de igualdad real, y el afán de conseguir la misma, se fundamentan desigualdades de trato sobre supuestos de hechos diferentes, con

⁷(Díaz Sánchez, 2006)

⁸(Ídem p.78)

base siempre en criterios objetivos y razonables. La equidad tributaria significa, la posibilidad de aplicar tratamientos diferentes a capacidades económicas similares, atendiendo a criterios que no indispensablemente han de tener naturaleza tributaria, pero siempre deben tener respaldo constitucional.

De tal manera, podemos distinguir el de Legalidad, como el establecimiento de un tributo que ha de realizarse siempre mediante la Ley y la seguridad jurídica. El de Justicia Social significa que los tributos, han de garantizar la redistribución de los ingresos entre todas las personas de la sociedad y proteger las capas de más bajos ingresos. La Gradualidad, representa la incorporación de los nuevos tributos, en la medida en que avance el desarrollo legislativo, al igual que la incorporación de los hechos económicos, en igual medida al desarrollo de la sociedad.

Los principios materiales del Sistema Tributario orientan a los operadores del derecho para que en su labor interpretativa de la Ley, respondan a los valores de igualdad y justicia. El respeto estricto de los principios que forman el Sistema Tributario, serán en gran medida una garantía para el adecuado funcionamiento del mismo. Como principios materiales del Sistema Tributario deben reflejarse en las regulaciones que en materia tributaria se dicten.

1.3: Generalidades de la obligación tributaria como parte de la relación jurídico tributaria

En este tema, es conveniente partir de la presencia de la norma jurídica, que en sí y por sí, no puede obligar a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir que mientras no se realice el supuesto normativo, establecido en ella, no se producirán consecuencias jurídicas para los sujetos ligados al nexo de causalidad. Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Así podemos concretar que la diferencia entre la relación jurídica y la obligación ya sea fiscal o tributaria es que aquella es el todo, mientras que la obligación solo una de sus partes.(Delgadillo Gutiérrez, 2001).

La obligación jurídico tributaria puede ser de dar, hacer, no hacer y de tolerar que un sujeto debe cumplir por haber realizado un supuesto previsto en la norma, lo cual no es muy diferente a la obligación en general. Hay una tendencia muy fuerte a separar con la clasificación de principales y accesorias, a las obligaciones de carácter sustantivo con las de carácter formal. Por su naturaleza formal la obligación fiscal puede ser de la siguiente manera, es decir de hacer, no hacer o tolerar como las siguientes:

1. Proporcionar un informe o declaración (hacer).
2. La abstención, la no realización de una conducta (no hacer).
3. Un visita de inspección (tolerar).

Desde el punto de vista de la autora, este criterio no es muy adecuado, porque esto significa que principalmente están observando como obligación principal a lo que es el dar o a la obligación sustantiva, dirigida a la recaudación y se deja en segundo plano las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que son de carácter formal, es decir aquellas que no son dedicadas a la recaudación precisamente y desde mi punto de vista estas son tan importantes como las de naturaleza sustantiva, es por eso que no se considera adecuado el nombre de secundarias y el hecho de llamarlas accesorias, indica dependencia, de lo que se desprende que, si esto fuera cierto no existirían sin que la principal nazca.

Si con el término **obligación** se hace referencia a aquella situación jurídica, en la cual una persona (acreedor) tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le

permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última (deudor) porta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento, la **obligación tributaria**, será el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, mediante el cual, el Estado, a través del organismo designado al efecto, será titular de un derecho de crédito frente a los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo.

1.3.1 El Régimen General de Tributación

El Régimen General de Tributación es el Régimen que agrupa a los contribuyentes que realizan las actividades más complejas y que juegan un rol predominante en

la sociedad y perciben mayores niveles de ingresos⁹. Las personas naturales del Régimen General, son sujetos del Impuesto sobre los Ingresos Personales. Los Ingresos Personales constituyen, en la práctica internacional, una de las fuentes principales de ingreso debido a su generalidad y cuantía; a lo que se añade que su imposición toma en cuenta la verdadera capacidad contributiva de las personas naturales.

Son susceptibles de impuestos todos los ingresos. En esta etapa, los provenientes de salarios, sueldos en moneda nacional, de jubilaciones y pensiones están excluidos de la base imponible. Las condiciones actuales del país, no aconsejan la exigencia de un impuesto global sobre el total de los ingresos, siguiéndose un criterio de gradualidad, que es una modalidad común en la actualidad.

Dentro de los sujetos sometidos al Régimen General de tributación se encuentran, las personas naturales cubanas y extranjeras con residencia permanente en el territorio nacional, por los ingresos que generen en el territorio nacional. La base imponible de este Impuesto se determina por los ingresos obtenidos durante el año fiscal. La totalidad de los sujetos sometidos a este régimen están obligados al pago de los tributos siguientes:

- Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo cuando contraten más de cinco trabajadores.
- Impuesto sobre los Ingresos Personales Liquidación Adicional.
- Contribución a la Seguridad Social.
- Tasa por la Radicación de Anuncio y Propaganda Comercial, según corresponda.

De lo anterior se aprecia una multiplicidad de tributos que pesarán sobre el sujeto pasivo de la relación jurídica obligatoria. Esta multiplicidad dará lugar a la carga tributaria del sujeto que será deducida de la totalidad de ingresos que perciba. Sobre esta carga recaerán los derechos crediticios que ostenta el Estado como sujeto activo.

1.4 Análisis teórico acerca de los sujetos que conforman la relación jurídico- tributaria

⁹(Ministerio de Finanzas y Precios, 2013)

En todo vínculo jurídico existen sujetos que lo conforman. La relación tributaria no es la excepción, pues los sujetos que la integran, deben mantener cierto equilibrio que la mantiene como una relación de Derecho. Este equilibrio se logra mediante el respeto a los derechos y el cumplimiento a las obligaciones; todo esto de manera recíproca, ya que si bien, el Estado es el facultado para exigir, también se encuentra obligado al cumplimiento de la ley y las garantías tributarias, tal como lo es el principio de proporcionalidad. Por otro lado, el contribuyente, se encuentra obligado a contribuir al gasto público y a la vez, tiene derecho a que las leyes, normas y actos de la autoridad respeten sus garantías consagradas por la Ley Suprema.

Los sujetos que integran la relación jurídicotributaria, constituyen el elemento subjetivo de la estructura de la relación en comento. Algunos autores consideran que únicamente son dos los sujetos que integran la relación jurídico tributaria y otros que distinguen entre dos sujetos principales y mencionan una categoría secundaria. Otros autores analizan dicha categoría a la par de la principal y un grupo como en la investigación, que prefieren analizarlas por separado para así distinguir sus particularidades.

En el desarrollo de este epígrafe se analizan a los sujetos principales de la relación tributaria y haremos de igual manera mención de las personas que pueden intervenir también en dicha relación sin formar parte de la categoría principal. Luego entonces, la clasificación de los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria es la siguiente:

1. "Sujeto Activo.
2. Sujeto Pasivo.
3. Tercero obligado solidario.

Sujeto activo de la relación jurídico tributaria

Se puede considerar como sujeto activo aquél que tiene el derecho y la obligación de exigir el pago de tributos. El sujeto activo en nuestro sistema jurídico puede estar personificado de la siguiente manera. El Estado, quien a través de los mecanismos que tiene creado al efecto, podrá cubrir contribuciones, en virtud de que únicamente pueden cobrar los impuestos que establezcan a su favor. Los

Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial.

Entonces, del análisis que se ha estado realizando del sujeto activo de la relación tributaria, ha quedado claro quién es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria. Para terminar con el análisis del sujeto activo de la relación tributaria enumeraremos las obligaciones a su cargo, las cuales se dividen en principales y secundarias.

Las principales consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria, ya que cuando la ley establece un impuesto, el fisco debe cobrarlo porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar al crédito fiscal para hacer posible su cobro, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos: De hacer, y de no hacer; como ejemplo de las primeras podemos citar: determinar la existencia del crédito fiscal, fijar sus bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas..., etc. Como ejemplos de las segundas tenemos: abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten si no cumplen previamente con las disposiciones legales correspondientes, etc.

Sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. Otra definición de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es “aquellos que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho imponible, resultan obligados al pago de los tributos. Son sujetos pasivos de la relación tributaria y en consecuencia obligados a pagar impuestos, las personas físicas o morales nacionales, o extranjeras que radiquen en nuestro país o que obtengan ingresos de fuente de riqueza establecida en el país.

Es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el

acto, o producto o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen. Es este el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina "contribuyente de Derecho".

Ahora bien, es importante hacer la distinción entre sujeto pasivo y pagador. "...el primero, es aquél que ha quedado definido en los párrafos anteriores, mientras que el pagador, es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre venta especial a productos y sobre los servicios, la persona natural o jurídica gravada con este tributo es el sujeto pasivo, porque él es el obligado frente al fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque en el precio a que se le vende los productos estará incluido el impuesto.

Habiendo aclarado estas particularidades, se consideran, enumerando quienes, ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria:

1. Una persona física o natural
2. Una persona jurídica
3. Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia. Para culminar con el análisis del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, enumeramos las obligaciones a su cargo:

El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos tipos de obligaciones: de hacer, de no hacer y de tolerar que son las secundarias, y el pago del impuesto que es la obligación principal. Como ejemplo de las obligaciones secundarias de hacer, pueden darse: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, de cambio de domicilio, llevar libros de determinada clase o expedir documentos para el debido control del impuesto, etc.

De las obligaciones secundarias de no hacer podemos citar: no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales, no dar datos falsos, no alterar o destruir los sellos fiscales, etc.

Por último, dentro de las obligaciones secundarias de tolerar tenemos: permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, de locales, de documentos, de bodegas, etc., que sean propiedad del causante.

La obligación principal es simplemente el pago del impuesto. Dicho pago se realizará según el gravamen que se trate y siguiendo las disposiciones legales aplicables a cada impuesto.

Tercero u obligado solidario de la relación jurídico tributaria.

El tercero de la relación jurídico tributaria es el último sujeto que interviene endicho vínculo jurídico. Antes de definir al tercero de la relación tributaria, es conveniente aclarar que muchos autores lo incluyen dentro de la clasificación del sujeto pasivo, ubicándolo en una subclasificación del mismo; inclusive, lo identifican con otros nombres tales como responsable por una deuda ajena o sujeto pasivo por adeudo ajeno.

No se está en contra de esa manera de clasificar al tercero de la relación tributaria, es más, parece correcta, pero en este trabajo de investigación se ha decidido analizar por separado a este sujeto, para distinguir las diferencias con la definición del sujeto pasivo principal y los alcances de su obligación. Es por esto que se utilizan las aportaciones de estos autores, ya que la concepción que tienen del tercero en la relación tributaria no es ajena a lo que se expone.

Un ejemplo de lo anterior es lo que el maestro Jarach afirma: “La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos responsables por una deuda propia; la segunda es la de los responsables por deuda ajena.” Jarach se refiere en la primera categoría al sujeto pasivo que analizamos en líneas anteriores y en la segunda categoría al sujeto que analizamos en este momento. “Estos conceptos sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, al que la ley atribuye la titularidad del hecho imponible, de acuerdo a los conceptos ya desarrollados, y los

demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad.

“Así, coexiste la obligación directa propia a la cual debe hacer frente el principal obligado, si bien paralela a la obligación de otro u otros, como en el caso de la responsabilidad solidaria, en el cual otros sujetos también tienen que afrontar las consecuencias de no observar ciertas obligaciones, aunque no sean causantes directos de la carga tributaria”

En líneas anteriores se ve claramente la diferencia entre el sujeto pasivo y el responsable solidario. El sujeto pasivo, es quien tiene a su cargo la obligación principal de la relación jurídico tributaria; como se ha mencionado anteriormente, dicha deuda principal consiste en el pago de la contribución. Ahora bien, el responsable solidario se obliga ya sea voluntaria o involuntariamente, pero no de una manera directa, ni mucho menos atendiendo a su capacidad contributiva, sino porque que el legislador ha estimado conveniente colocarlos dentro de la relación tributaria para así asegurar el crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.

No obstante que el responsable solidario no es el obligado principal, los alcances de su obligación son tales que puede sustituir al principal ante su obligación tributaria en caso de incumplimiento de éste. Por estos motivos es importante analizar la figura del tercero en la relación tributaria de una manera independiente, ya que aunque muchos los denominan obligados secundarios, como atenuando su obligación, los alcances de dicha obligación parecen ser bastante significativos.

Tomando en cuenta lo anterior, podemos definir al tercero o responsable solidario de la relación jurídico tributaria como “...aquellos sujetos que sustituyen a otros y los representan ante las autoridades, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Como existe la figura de la sustitución en la obligación fiscal, serán también responsables ante las autoridades fiscales de los incumplimientos en que caigan los sujetos sustituidos.

Ahora bien, ya que ha quedado definido el tercero o responsable solidario de la relación tributaria, es importante mencionar la doctrina establece responsables solidarios o terceros en la relación tributaria:

- a. Los retenedores...

- b. II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente
- c. Los liquidadores y síndicos...
- d. Los adquirentes de negociaciones...
- e. Los representantes...de personas no residentes en el país
- f. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela...
- g. Los legatarios y los donatarios...
- h. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- i. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca permitan el secuestro de bienes...

Para finalizar con este epígrafe, es importante mencionar que los alcances de la obligación de estos sujetos, dependen de la relación existente con el sujeto pasivo (el contribuyente); se establece detalladamente dichos alcances; no lo se transcribe en su totalidad, ya que el objetivo de la presente investigación no es estudiar las particularidades de la obligación solidaria de cada uno de los obligados solidarios, simplemente nos limitamos a afirmar que sus alcances son tan importantes que pueden traducirse en el pago del monto total de la contribución omitida tal y como se ha mencionado a lo largo del análisis de este tema.

1.5 Consideraciones teóricas acerca de los deberes formales

Los deberes formales constituyen obligaciones que deben cumplir los contribuyentes, responsables y terceros; de acuerdo a las disposiciones establecidas en las Leyes Especiales y Reglamentos. La Ley 113 Del Sistema Tributario(2012), como instrumento rector de la tributación en el país contiene los deberes formales de manera general que deben cumplir los sujetos pasivos. De igual forma, establece las sanciones que se aplican en caso del incumplimiento de los mismos.

En este sentido, en Cuba el ente encargado de recaudar los tributos de carácter general en el ámbito nacional es la Oficina Nacional de la Administración Tributaria. Cuando los contribuyentes no cumplen con alguno de los deberes

formales establecidos en las Leyes Especiales y/o Reglamentos respectivos, corren el riesgo de ser sancionados con penas pecuniarias o no.

Se puede definir los Deberes Formales, como todas aquellas obligaciones que deben cumplir tanto los propios contribuyentes como los responsables y terceras personas con la finalidad de facilitarle a la administración tributaria todas las tareas relativas a la determinación del impuesto, fiscalización y cualquier otra investigación que lleve a cabo. (Resguardo Nacional 1999).

Según Badell&Grau (1999), los contribuyentes, y en general los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, están obligados a cumplir una serie de deberes asociados al referido tributo, entre los cuales se encuentran: a. La declaración y pago del impuesto. b. La inscripción en el registro de contribuyentes. c. La emisión de documentos y registros contables. A continuación, se analizarán cada uno de esos deberes:

- a. **Declaración y pago del impuesto:** La declaración y pago del impuesto involucra dos clases de prestaciones. Por una parte, existe el deber sustancial constituido por la obligación de declarar y pagar los tributos que se ponen en cabeza de los sujetos pasivos. Se trata, por lo tanto de la prestación de dar que debe cumplir el sujeto pasivo obligado al pago, destinada a satisfacer la acreencia tributaria nacida como consecuencia de la realización de hechos imposables del impuesto. Por otro lado existe un deber formal, que está representado por la necesaria presentación de la declaración ante las oficinas receptoras. Esto último (la obligación de declarar) es un deber autónomo del anterior, de modo que subsiste aun en los periodos en que los créditos fiscales superen a los débitos y por ende, no haya necesidad de pagar.
- b. **Inscripción en el registro:** El segundo deber, esta vez estrictamente formal, que deben cumplir los sujetos pasivos del impuesto es su inscripción por el registro llevado por la administración tributaria.
- c. **Emisión de documento y registros contables:** Otro deber formal que se impone a los sujetos pasivos lo constituye la emisión de documentos y registros contables. Tal obligación comprende, fundamentalmente, dos

actividades: 1. la emisión de facturas y demás comprobantes de control fiscal; 2. el oportuno registro en las transacciones efectuadas en los libros de compra y venta.

Los deberes formales que se examinan en este punto corresponden cumplirlo exclusivamente a quienes tengan la condición de sujetos pasivos. Existe, en este sentido, una diferencia fundamental entre la obligación de emitir documentos y llevar registros contables, por una parte, y el deber de inscribirse en el registro, por la otra, pues, como se vio anteriormente, éste último (el deber de inscribirse en el registro), incumbe también a los que no fueren contribuyente del impuesto, por realizar exclusivamente actividades exentas o no sujetas; mientras que la obligación de emitir documentos y registros contables resulta aplicable, exclusivamente, a los contribuyentes y responsables del pago de los tributos.

La justificación del establecimiento de estas obligaciones o deberes a cargo de diferentes sujetos que aun cuando no obligados por la relación tributaria principal, lo están bajo el poder o potestad tributaria en general, concuerda visiblemente con el fin último de la actividad fiscal: percepción en tiempo y forma de los tributos debidos. Cumplir con estos amerita el desarrollo de ciertas actividades o tareas que conllevan el procedimiento de determinación tributaria y este a su vez, implica el cumplimiento de deberes formales de las personas sometidas a la potestad tributaria.

Partiendo de que existe un deber general a cargo del administrado de concurrir al sostenimiento de las cargas públicas, deber de rango constitucional, implica que el administrado debe observar un comportamiento debido. Así pues, el cumplimiento de los fines de la tributación conlleva a dotar a la Administración Tributaria de “una serie de facultades regladas (poder deber) contenidas en las legislaciones tributarias, las cuales son: la facultad de fiscalización, la facultad de determinación, la facultad de recaudación y la facultad sancionadora.

El ejercicio de cualquiera de estas facultades que la Administración Tributaria proyecta hacia los administrados, afectara de manera ineludible al contribuyente, al responsable o al tercero con deberes formales que obligatoriamente deberán cumplir a riesgo de ser sancionados. Tales deberes contribuyen a facilitar y

coadyuvar a la precisa determinación de la obligación tributaria y a las labores de fiscalización, de modo de establecer si la determinación ha sido efectuada precisa y exactamente conforme a la ley.

En virtud de la facultad de fiscalización de la cual esta investida la Administración Tributaria, esta puede exigir al contribuyente, al responsable o al tercero, en su caso, el cumplimiento de las obligaciones tributarias en general y dentro de estas exigir el cumplimiento de los deberes formales. En este sentido, “la labor inspectora permite no solo

detectar los indicios o la existencia de actuaciones irregulares que afectan el pago del tributo, sino también prevenir la comisión de ilícitos tributarios mediante la comprobación del cumplimiento de los llamados deberes formales”

Además la administración tributaria debe verificar, independientemente de la determinación propia obligación tributaria sustancial (y con prescindencia de hechos imposables realizados, o sujetos pasivos identificados), si los componentes de la sociedad, en general, acatan debidamente las obligaciones emergente de la potestad tributaria. Ello es así porque el fisco puede desarrollar su actuación en forma debida, solo si los sometidos a la potestad tributaria cumplen diversos deberes formales.

Así pues, bajo estas premisas, bien puede definirse los deberes formales como “las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos.

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:
 - a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
 - b. Inscribirse en los registros

pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones. c. Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria o en los demás casos en que se exija hacerlo. d. Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales. e. Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.

2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.

3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.

4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y Fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.

6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.

7. Comparecer a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Los deberes formales deben ser cumplidos: a. En el caso de personas naturales, por sí mismas o por representantes legales o mandatarios. b. En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales. c. En el caso de las entidades, por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad. d. En el caso de sociedades

conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto por cualquiera de los interesados.

Los deberes formales que debe cumplir los Contribuyentes Ordinarios son los siguientes: Inscribirse en los registros correspondientes, Los contribuyentes y responsables del impuesto deben inscribirse en el Registro de Información Fiscal. En aquellos casos en donde el contribuyente incumpla con la formalidad de la inscripción, la Administración Tributaria procederá de oficio, imponiéndole la sanción pertinente.

Los contribuyentes que califiquen como ordinarios no podrán desincorporarse, a menos que cesen en el ejercicio de sus actividades o pasen a realizar exclusivamente actividades no sujetas, exentas o exoneradas, sin perjuicio del registro existente para los contribuyentes formales del impuesto. Igualmente deben comunicar a la Administración Tributaria todo cambio operado en los datos básicos proporcionados al registro.

Los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios para el cumplimiento de las disposiciones establecidas al efecto. En este sentido, se debe llevar un libro de compras y otro de ventas, además de los libros exigidos por el Código de Comercio (en caso de comerciantes), en los que se reflejen de forma cronológica todas y cada una de las operaciones que se realicen, incluyendo las que no fueren gravables con el impuesto, así como las nuevas facturas o documentos equivalentes y las notas de débito o crédito que emitan o reciban.

Los mismos se realizan y se llenan en base a las disposiciones establecidas, y se deben mantener permanentemente en el establecimiento del contribuyente. Las operaciones deberán registrarse en el mes calendario en que se consideren perfeccionadas, y las notas de crédito y de débito, se registrarán según el caso, en el mes calendario en que se emitan o reciban los documentos que las motivan. En algunos Códigos de Comercio, establecen que los comerciantes deben llevar obligatoriamente el libro de Diario, el libro Mayor y el de Inventarios.

Todo contribuyente ordinario, debe emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas que realice, indicando por partida separada el impuesto, y en los casos de operaciones asimiladas a ventas que por su naturaleza no den lugar a la emisión de facturas, un comprobante (orden de entrega o guía de despacho), en el que se indique igualmente el impuesto. Estas facturas, las cuales pueden ser de forma manual, tickets emitidos por máquinas fiscales (Punto de ventas e Impresoras fiscales), o formas libres emitidas por sistemas computarizados, así como los comprobantes, deben cumplir con los requisitos dispuestos para ello

La Administración Tributaria puede sustituir la utilización de facturas por otros documentos, o por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer regímenes simplificados de facturación para aquellos casos en que la emisión de la factura conforme a las disposiciones establecidas, pueda dificultar el desarrollo eficiente de la actividad, en virtud del volumen de las operaciones del contribuyente. Los contribuyentes deben emitir las facturas en las oportunidades siguientes:

- a. En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles;
- b. En la prestación de servicios, a más tardar dentro del período tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o contraprestación, cuando le sea abonada en cuenta o se ponga ésta a su disposición;
- c. Cuando las facturas no se emitan en el momento de efectuarse la entrega de los bienes muebles, los vendedores deberán emitir y entregar al comprador en esa oportunidad, una orden de entrega o guía de despacho, y la factura que se emita posteriormente deberá hacer referencia a la orden de entrega o guía de despacho. En el caso de ventas de bienes o prestaciones de servicios que quedaren sin efecto parcial o totalmente u originaren un ajuste, por cualquier causa, y por las cuales se otorgaron facturas, documentos equivalentes o comprobantes, el contribuyente deberá emitir notas de débito o de crédito al adquirente original, en las que se hará referencia a la fecha, número y monto de la factura original.

De lo expuesto anteriormente, se infiere que los deberes formales de los contribuyentes comprenden las actuaciones explícitas que impone la administración tributaria, a los administrados o personas naturales o jurídicas, en virtud de las disposiciones que se establecen y en los preceptos previstos en las leyes y reglamentos.

Capítulo II



Capítulo II Consideraciones teóricas acerca de los deberes formales de las Obligaciones Tributarias.

2.1 Antecedentes del Sistema Tributario Cubano

El primer antecedente normativo del Sistema Tributario en Cuba, que trajo aparejado la primera inscripción de los trabajadores por cuenta propia en el país, data del 20 de septiembre del año 1855¹⁰. De este modo se hacían contribuyentes para las necesidades municipales, a los que más inmediato interés tenían y más beneficios habían de recibir de la reforma proyectada. Para esta fecha se registraron mil quinientos contribuyentes¹¹. Estas medidas traían consigo otras no menos urgentes como constituir las secretarías y las oficinas para la recaudación que fueron el antecedente de la actual Oficina Nacional de Administración Tributaria. El sistema fiscal en esta etapa se caracterizó por su incoherencia y pesaba más sobre los grupos de productores y comerciantes criollos lo que constituyó una de las causas de la guerra de independencia.

Durante la etapa comprendida entre los años 1902 y 1958, se destacaron tres normativas que regulaban el Sistema Tributario. La Ley de Emergencia Económica y Tributación Fiscal de 1931, que introdujo un impuesto general sobre las rentas que gravaba a las personas naturales y jurídicas, tanto nacionales como extranjeras que operaban en el país. La base imponible de este impuesto estaba compuesta por los sueldos, las remuneraciones, los intereses y las utilidades de comerciantes industriales, banqueros y sociedades mercantiles¹².

La Ley 26 de 1932, publicada el 27 de enero en la Gaceta Oficial del propio año, introduce por primera vez un régimen represivo, aplicable a los dueños de fábricas de alcoholes y licores, los laboratorios químicos, perfumistas, droguistas y farmacéuticos, que defraudaran las ventas que por concepto del impuesto,

10"INDUDABLEMENTE LO MÁS URGENTE ERA CREAR RECURSOS CON QUE ATENDER A LOS INTERESANTES RAMOS DE LA ADMINISTRACIÓN MUNICIPAL, PUES FALTOS DE ELLOS LOS AYUNTAMIENTOS DE LOS PUEBLOS, SE DESATENDÍAN FORZOSAMENTE, ASÍ COMO LA ENSEÑANZA PRIMARIA, LA BENEFICENCIA, LOS CAMINOS, LA POLICÍA. DISCURRIENDO EN LOS MEDIOS DE CONSEGUIRLO, FUE PRECISO GRAVAR DIRECTAMENTE LA PROPIEDAD URBANA Y RURAL, EL COMERCIO Y LA INDUSTRIA, INTRODUCIENDO ASÍ LA PRÁCTICA DE LOS IMPUESTOS, CON UN NUEVO SISTEMA DESCONOCIDO EN LA ISLA." (De la Sagra, n.d.)

11 (Ídem)

12(Pérez de Ayala and Pérez de Ayala Becerril, 1998)

recaudaba el Estado. Las sanciones de multas discurrían desde uno hasta cinco mil pesos, en cuya determinación influía la reincidencia en estas violaciones. Se establecía para algunos casos el decomiso de la mercancía, las sanciones iban en aumento para los supuestos en que el defraudador no satisfacía la multa, constituyéndose para ello la pena de prisión¹³. El Decreto Ley número 2620 del 16 de septiembre de 1940, publicado en la Gaceta Oficial del 2 de octubre de ese propio año, en sus artículos del 333 al 337, regulaba las sanciones a imponer por defraudación fiscal en los procedimientos administrativos y penal¹⁴.

El Sistema Fiscal en la primera mitad del siglo XIX en Cuba es anticientífico, inoperante y anárquico, no estimulaba la propiedad nacional y permitía la fuga de divisas. Durante toda esta etapa los impuestos ocupaban un lugar insignificante dentro de los ingresos del Estado, las evasiones fiscales eran enormes. Todo el Sistema Tributario cubano, estaba al servicio de los intereses de la burguesía nativa, estrechamente vinculada a los intereses norteamericanos. El Presupuesto del Estado, formado a costa del sudor de los trabajadores, era objeto del más descarado fraude.

En el año 1958, en plena Sierra Maestra, se dictó la Orden Militar No. 39 del Departamento de Tesorería del Segundo Frente “Frank País” al mando del comandante Raúl Castro Ruz, el que de forma revolucionaria fijó los impuestos, los que desde su inicios irían en beneficio de la clase obrera. Se hizo necesario aprobar y complementar un sistema de infracciones y sanciones tributarias que se adecuaran al momento histórico en que se promulgó la precitada Ley. Esta normativa recogía un sistema de sanciones para la negativa a presentar Declaración Jurada y para cuando se ocasionara perjuicio a la correcta marcha de la administración financiera y la ilegalidad de la transportación de los productos. Para estos casos las sanciones discurrían en privación de libertad de 5 a 7 días. Las pérdidas cuantiosas, ya fuere por negligencia o intencionalmente del producto de los impuestos, se penaban con privación de libertad y el decomiso de las mercancías.

13 (Ídem)

14(Zuaznábar, 1989)

Con el triunfo revolucionario debido al contexto histórico que vivía el país, fue necesario eliminar la legislación tributaria en vigor, para dotarlo de un nuevo sistema fiscal, factor importante en la edificación del socialismo. Para alcanzar estos fines, la comisión de reforma tributaria hubo de redactar un proyecto de reforma fiscal encaminado a utilizar el impuesto como instrumento que acelerara el desarrollo económico del país y dirigido hacia el establecimiento de nuevas industrias y nuevas producciones. Durante esta etapa fueron dictadas un conjunto de leyes con el propósito de dar cumplimiento a estos objetivos.

La Ley 447 de Reforma Tributaria de fecha 14 de julio de 1959, fue el producto de una serie de cambios sustanciales que estaba realizando el Gobierno Revolucionario, constituyó una de las Leyes del Gobierno Provisional de la Revolución. Esta Ley, no descuidó la función fundamental del Sistema Tributario de obtener ingresos con el fin de cubrir sus obligaciones para la sociedad, procuró que el peso del gravamen se distribuyera en razón de la capacidad económica y de la conducta social de menos importancia, simplificó extraordinariamente el número de impuestos, los que de un total de 150 quedaron reducidos a un número de 20, contando los arancelarios, los derechos consulares y algunos otros gravámenes que se cobraban en las aduanas en esos momentos. Favoreció, desde luego a todo aquel que efectuara inversiones industriales.

En el nuevo Sistema Tributario no podían tener cabida las orientaciones contenidas en las normas anteriores. Los errores como la concepción de múltiples beneficios a empresarios inversionistas, los impuestos indirectos y gravar la totalidad de la población trabajadora, no debían estar estipulados en la nueva norma. El objeto de la reforma integral tenía como fin, que los impuestos fuesen servidores eficaces para el establecimiento y desarrollo de la nueva sociedad, en concordancia con las circunstancias objetivas del país. Esta Ley fue un antecedente legislativo de rasgos negativos en la legislación cubana, derogándose en el año 1962.

En ese propio año, el Gobierno Revolucionario dictó la Ley Fiscal 998, la que a pesar de cumplir con los objetivos trazados, desde el punto de vista fiscal, careció de un régimen sancionador. Esta ley fue modificada por la Ley 1213 de fecha 27

de junio del año 1967, con el objetivo de dar mayor agilidad y eliminar los trámites que no resultaban indispensables, al igual que su antecesora carecía de un régimen sancionador, se mantuvo en vigor hasta julio de 1980. Se dicta la Ley 29 del Sistema Presupuestario del Estado, sentando las bases para que posteriormente, de forma paulatina y experimental, mediante Resoluciones promulgadas por el extinto Comité Estatal de Finanzas, se fuesen estableciendo nuevas figuras impositivas y de ingresos. No es hasta 1993, con la promulgación del Decreto Ley 141 que se actualiza el régimen tributario del trabajador por cuenta propia.

Es necesario destacar que, en este año el déficit fiscal representó el 33% del Producto Interno Bruto, cuando en la práctica internacional se considera sostenible un 3%. Lograr la suficiencia de ingresos era uno de los principales imperativos de la política del país. Fue una necesidad continuar realizando cambios en el Sistema Tributario en ese momento, fundamentados en las transformaciones estructurales que se estaban operando en la economía cubana.

Era imposible realizar un perfeccionamiento parcial del sistema vigente antes del año 1994, como alternativa factible de adaptación, debido a las insuficiencias sustanciales que presentaba el sistema y la necesidad imperiosa de restablecer el equilibrio fiscal como condición imprescindible para el proceso de reanimación de la economía. No es hasta principios del año 1994 que se iniciaron los procesos masivos de debate social denominados Parlamentos Obreros, donde se analizó, el conjunto de medidas necesarias a aplicar para disminuir el agudo desequilibrio financiero interno. Este desequilibrio, se manifestaba en el escenario económico cubano de principios de la década e incidía negativamente en la recuperación económica. Resolviendo implantar gradualmente un nuevo Sistema Tributario integral.

Este nuevo sistema requería que se tomara como principio los elementos indispensables de justicia social y protección a las capas de más bajos ingresos. Que se estimulara el trabajo y la producción. Debía además contribuir al saneamiento financiero.

El 4 de agosto de 1994, se aprobó por la Asamblea Nacional del Poder Popular la Ley 73 del Sistema Tributario, marco jurídico sustantivo que propició una Reforma General Tributaria. El desarrollo legislativo de este proceso se concibió en cuatro etapas. La primera dirigida a promulgar los cuerpos legales. La segunda etapa, a garantizar la presencia parcial de todos los tributos. La tercera etapa se destinó a ampliar los sujetos y hechos económicos gravados y como última jerarquizar normativamente cada reglamento. Esta Ley permitió el aumento de los ingresos y el acortamiento del desbalance financiero interno, se restableció la disciplina fiscal tributaria que ha sido utilizada activamente como instrumento de dirección y control económico.

En el transcurso de un poco más de un decenio la recaudación creció en 1,9 veces más comparada con el período revolucionario que le antecedió. Se produjeron importantes cambios, entre los que pueden mencionarse los siguientes:

- ✓ Se recobra el papel de la imposición directa de la renta de la persona natural, que aparece desde el año 1942¹⁵.
- ✓ La Ley intrínsecamente reflejó un marcado carácter recaudatorio, objetivo emergente y coyuntural del Sistema Tributario integral combinando la mayoría de los índices mediadores de la capacidad económica, renta, propiedad, riqueza y consumo y transformó coherentemente el sistema de tributación que existía¹⁶.
- ✓ Tuvo una vocación de universalidad, al reunir la tributación de toda persona natural y jurídica en un solo cuerpo normativo, sin diferenciar el sector de propiedad al que pertenezca.
- ✓ Se consideró un sistema nuevo y reformado cuyas normas seguirían los criterios de gradualidad y flexibilidad.
- ✓ La Ley generaliza un Sistema Tributario de tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones, fundamentalmente para sujetos del sector no estatal de la economía, porque las formas de propiedad en este sector eran

15(Sánchez Roca et al., n.d.)

16 (Ídem)

distintas a la propiedad del Estado, utilizando en gran medida el término aportes como forma de tributación cuando los sujetos pasivos fueran las empresas estatales.

- ✓ Se declararon los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas al pago, lo que es una declaración de principios que ofrece un mandato de respeto y de perfeccionamiento de cara al futuro.
- ✓ Se pretendía una reserva de Ley relativa o flexible y con avance hacia un grado superior en la medida que aumentara su aplicación.
- ✓ El 10 de enero de 1997 se promulgó por el Consejo de Estado, el Decreto Ley 169 “De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios”. Reuniéndose en un sólo texto legal las normas generales y los procedimientos administrativos en materia tributaria. Este Decreto Ley estableció las atribuciones y funciones principales de la Administración Tributaria, estando dentro de ellas la de imponer las sanciones y recargos que procedían por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, regulando en su sección séptima Capítulo VII, artículo 102 al 113, el régimen de infracciones y sanciones. Aportó elementos que no se habían recogido hasta entonces, en el Sistema Tributario cubano, como la alternativa de la sanción conjunta, la recurribilidad de las sanciones impuestas mediante talonario, tratando de abarcar todos los casos que la práctica ha impuesto como hechos sancionables.
- ✓ Se concluye que en el periodo de 1902-1959, se creó en el país una cultura tributaria, orientada a incrementar los ingresos de las arcas del Estado. Inicialmente el Ejército Rebelde reconoció la necesidad de los ingresos tributarios a fin de ponerlos al servicio del pueblo. Al triunfo de la Revolución, en el año 1959, la legislación tributaria perdió gradualmente su sentido original de instrumento de redistribución de la riqueza, que se percibió innecesario en el contexto de una economía socialista.

No fue hasta la caída del Sistema Económico del Campo Socialista CAME que el gobierno revolucionario, ante los nuevos retos económicos, retomó el uso de este

instrumento. Finalmente, es la Ley 113/2012, la concreción de las transformaciones requeridas en la situación actual a la Ley 73/1994, que se han implementado en el contexto de las transformaciones que lleva a cabo la Revolución sobre la vida nacional, el Partido Comunista de Cuba y la Dirección de la Revolución a través de los conocidos Lineamientos dictados en el VI congreso del PCC.

2.2 Fundamentos teóricos del Sistema Tributario Cubano

Se entiende por Sistema Tributario el conjunto de relaciones básicas y de instituciones, de carácter jurídico y económico, vinculadas al programa del Estado. Tiene su función en la captación de recursos financieros, mediante la aplicación de su poder de coacción, supeditados a la consecución de determinados fines u objetivos financieros¹⁷. Está formado por los variados tributos que cada país adopte, según sea su producción, formas políticas, tradiciones y naturaleza geográfica.

El Sistema Tributario cubano, no es ajeno a esta composición. Lo conforman la totalidad de los tributos previstos en su Ordenamiento Jurídico tributario. Varios son los autores que han dado su concepción de tributo. Según Martín Queralt y Lozano Serrano, el tributo se define como un ingreso de Derecho Público, obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica. El tributo no constituye la sanción de un ilícito¹⁸.

Con mayor brevedad Fernando Pérez Royo¹⁹, define el tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactiva impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. Este concepto deja fuera un elemento fundamental que no puede faltar en la concepción de tributo, y es su naturaleza legislativa. Los tributos han de imponerse por mandato legal.

17(Díaz Sánchez, 2006)

18(Martín Queralt et al., 2003)

19(Lapatza et al., 1988)

Para Ferreiro²⁰, los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado exige en el ejercicio del poder soberano, a quienes a él están sometidos. Son prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que vienen establecidos por la Ley. Los tributos se hacen efectivos mediante el desarrollo de la actividad financiera del Estado²¹.

Según Sainz de Bujanda los ingresos tributarios son la especie más importante de los ingresos públicos. Cuantitativamente constituyen la mayor fuente de ingresos en los Estados modernos. Son científicamente la categoría más elaborada y legislativamente, la más profusamente regulada²².

Se considera que el concepto dado por Ferreiro, es el más completo, y por ello a él nos afiliamos, pues define el tributo en toda su dimensión. Se conceptualizan los tributos como prestaciones pecuniarias que el Estado exige, en uso del poder que le atribuyen las leyes, son ingresos públicos y como tales son ingresos en dinero. Es el Estado quien exige estos pagos, actuando como ente público en el ejercicio del poder financiero, a través de la emanación de normas jurídicas y de la actuación administrativa. En virtud del principio de legalidad, debe ser el Estado quien a través de la Ley, establece que la realización de determinados hechos hace surgir en determinados sujetos la obligación de pagar un tributo.

El Ordenamiento Jurídico cubano²³ define el tributo, como las prestaciones pecuniarias que el Estado exige, por imperio de la ley. Tienen como objetivo la obtención de los recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos y el cumplimiento de otros fines de carácter general. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

2.2.1 Categorías tributarias. Impuestos, Tasas y Contribuciones

Las categorías tributarias, impuestos, tasas y contribuciones, serán exigibles en todo el territorio de la República de Cuba. En cuanto a la naturaleza jurídica del impuesto este se diferencia de otros tributos en que cuando el legislador establece un hecho, como hecho imponible, lo desliga de la actividad estatal. La

20 (Ídem)

21(Ibídem)

22(Sainz de Bujanda, 1990)

23(Asamblea Nacional del Poder Popular, 2012)Artículo 5

Administración no actúa, nada tiene que ver con el beneficio o con las prestaciones que los sujetos reciben del Estado²⁴.

Desde una concepción teórica y siguiendo a Díaz Sánchez²⁵ son impuestos, los tributos exigidos sin contraprestación. El 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 posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta. Como categoría más representativa del financiamiento del Estado, se pueden clasificar de acuerdo con un grupo de criterios relevantes a los efectos de la sistematización y evaluación de su incidencia en el sistema financiero. Entre los criterios esenciales se encuentran los siguientes:

Según la naturaleza económica o los flujos gravados pueden ser:

- a. Impuestos que gravan a la renta.
- b. Impuestos que recaen sobre el patrimonio o riqueza.
- c. Impuestos que afectan el consumo de bienes y servicios.

Según las características de la base imponible se clasifican en:

- a. Impuestos directos
- b. Impuestos indirectos

Para encuadrar una figura concreta dentro de un tipo u otro se utilizan comúnmente tres criterios complementarios: el administrativo, el de incidencia y la forma en que se aprecia la capacidad contributiva. Los impuestos directos son aquellos que se recaudan a partir de un registro, donde se conoce la identidad del contribuyente en períodos predeterminados. Soporta la carga tributaria y la capacidad contributiva es apreciada de manera individualizada. Son indirectos aquellos impuestos que se pagan anónimamente y de forma irregular y dispersa. La capacidad económica es apreciada de forma indirecta y el que usualmente lo aporta, lo traslada mediante el sistema de precios al consumidor, que finalmente, se erige en el sujeto gravado.

24(Martín Queralt et al., 2003)

25(Díaz Sánchez, 2006)

Según el vínculo que se establezca entre el responsable tributario y el objeto imponible se clasifican en:

- a. Impuestos personales
- b. Impuestos reales

Son impuestos personales, aquellos en que el hecho imponible viene establecido con referencia a una persona determinada. Los impuestos reales, son aquellos que gravan manifestaciones de riquezas o cosas sin una relación directa con una persona en concreto.

Las Tasas, segunda de las categorías tributarias, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo²⁶. Las tasas, a diferencia de los impuestos, se inspiran en el principio del beneficio, según el cual el coste de los servicios debe satisfacerse, total o parcialmente, mediante una prestación exigida a sus usuarios²⁷.

Puede definirse la contribución, como el tributo para un destino específico, determinado, que beneficia directa o indirectamente al obligado a su pago. Pretende comprender todo tipo de contribuciones especiales, tanto la contribución de mejora, como las contribuciones para la seguridad social, figuras cuya utilización se ha expandido en diversos países de América Latina. El ordenamiento tributario cubano, en virtud de la tradición jurídica en cuanto a la Contribución a la Seguridad Social, incorpora ésta dentro de las contribuciones especiales.

2.2.2 Elementos estructurales de los tributos

Las obligaciones tributarias son aquellas que se derivan del tributo, incluida la principal, el pago y los deberes formales, relacionados o no con este. Para la

²⁶La doctrina está de acuerdo en que este concepto debe referirse siempre a un tributo que se percibe y vincula a la prestación de un bien o un servicio por la Administración hacia un particular y que, además, esa prestación de bienes y servicios debe ser de carácter divisible. Configurada como hecho imponible la realización de una actividad de la Administración Pública en régimen de Derecho público por la que se presta un bien o un servicio público susceptible de ser utilizado individualmente, nace la obligación de pagar la tasa correspondiente. (Pérez de Ayala and Pérez de Ayala Becerril, 1998)

²⁷(Lapatza et al., 1988)

realización del pago es necesaria la determinación del hecho imponible, la base imponible y el tipo impositivo a aplicar, que se expresa en unidades monetarias. El hecho imponible, está constituido por el valor del negocio o hecho jurídico. Es el hecho de naturaleza económica o jurídica, establecida para cada tributo y cuya realización origina la obligación tributaria. El destacado hacendista español Sainz de Bujanda²⁸ señala que la determinación de la base imponible consiste, en un conjunto de operaciones que permite llegar a conocer la dimensión de la base, a través de la aplicación de instrumentos técnicos que hacen posible el tránsito de la base normativa o abstracta a la base fáctica o concreta. La base imponible es la valoración del hecho jurídico o económico, en las magnitudes gravadas por el tributo, a la que se le aplica el tipo impositivo. Una vez determinada la base imponible y antes de proceder a la aplicación del tipo impositivo, será necesario, en los casos previstos en la Ley, realizar las reducciones establecidas y está se entiende por base liquidable. En lo relativo al tipo impositivo, es la cantidad que se aplica a la base imponible para determinar el importe del tributo, los cuales pueden ser en tanto por cientos o números enteros o decimales.

Los deberes formales son aquellos conjuntos de obligaciones no pecuniarias, con trascendencia tributaria a cuyo cumplimiento están obligados los sujetos pasivos y responsables. Dentro de estos deberes está, actualizar los datos del Registro de Contribuyentes, cuando ocurra alguna variación referente al sujeto pasivo. Además de otros como, llevar los libros de ingresos y gastos de la actividad; mostrar los documentos exigidos para el desarrollo de la actividad de que se trate, como comprobantes y Declaraciones Juradas, cuando así se soliciten y conservar los mismos en condiciones de auditabilidad²⁹.

En la prestación de Declaración Jurada, esta comprende la obligación que tiene el contribuyente de declarar los ingresos en el año fiscal, a fin de determinar la cuantía a pagar por concepto del tributo. Quedando obligado con el contenido y exactitud de los datos consignados en ella. Si la Declaración Jurada no se

28(Sainz de Bujanda, 1990)

29(Díaz Sánchez, 2006)

presenta o si se presenta con inexactitud, incompleta y fraudulenta, el contribuyente puede ser sancionado conforme a Derecho.

Como todas las obligaciones, la tributaria también establece un término para que el sujeto pague lo adeudado por ese concepto. Por término para el pago, se considera el periodo establecido para que el sujeto pasivo efectúe el pago de la obligación tributaria, a este período también se le denomina término voluntario de pago. Su incumplimiento desencadena la aplicación del régimen de recargos y sanciones, dando lugar a la determinación de la deuda tributaria.

La deuda tributaria, es la cantidad debida por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por concepto de tributos, recargos y sanciones pecuniarias, cuando ha vencido el término de pago, sin que se haya satisfecho el mismo³⁰. Su determinación corresponde en primer lugar al sujeto pasivo y es considerada provisional hasta que la Administración Tributaria la confirma o cuando haya prescrito el término establecido. Cuando la determinación la realiza la Administración Tributaria puede realizarse mediante la determinación directa, que es la que utiliza la Administración Tributaria sirviéndose de las Declaraciones Juradas, documentos presentados o los datos consignados en los libros y registros. Mediante el régimen de presunción directa, con la utilización de índices objetivos, referidos a magnitudes físicas, coeficientes o rendimientos de operaciones reales al alcance del contribuyente y de la Administración Tributaria. El régimen de presunción indirecta, es utilizado cuando la ausencia de declaración o la declaración incorrecta del sujeto pasivo no permitan, el conocimiento de los datos necesarios para la determinación directa de la base imponible. El contribuyente puede gozar del beneficio de la exención, que consiste en liberar al contribuyente de la obligación del pago de un tributo determinado.

Ante el incumplimiento de la deuda tributaria por parte del sujeto pasivo o responsable la ley prevé la posibilidad de exigir de modo forzoso por parte de la Administración Tributaria el cobro de la deuda. A este procedimiento se le denomina Vía de Apremio. La Vía de Apremio es un procedimiento facultativo de la Administración. Se inicia con la providencia que dicta la Administración

30 (Ídem)

Tributaria, que constituye el título ejecutivo de que dispone la misma, para indicar la apertura de los plazos de ingreso. El procedimiento en su conjunto no tiene otra finalidad que lograr el ingreso coactivo de los débitos del fisco, y un instrumento que asegura esta finalidad es la figura del embargo.

Cuando el funcionario que designa la Administración notifica al deudor el inicio de la Vía de Apremio, deberá tener relación de los bienes que este posea, apercibiéndolo de la obligación de conservarlo en su lugar y estado inicial. Si el deudor no pagara en el término de diez días, se procederá a embargar en cuantía suficiente para cubrir el importe y las multas si procediere, y ello se hará constar en acta levantada al efecto. En el acta constará la descripción sucinta de los bienes objeto del embargo. Los bienes embargados tendrán el destino en correspondencia con su naturaleza.

2.3 Funciones de la Oficina Nacional de Administración Tributaria

En los “Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución” derivados del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba se concede trascendental importancia a la política fiscal del país, dejando clara la voluntad estatal de potenciar los mecanismos de control fiscal en función del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Lo que posibilita, la adquisición de la prestación objeto de la obligación tributaria, es el procedimiento de gestión³¹.

Para la ejecución de estos objetivos se instituye la Oficina Nacional de Administración Tributaria, que con la premisa de brindar un servicio de calidad en beneficio de toda la sociedad, le fueron asignadas por la Ley 113 “Del Sistema Tributario” las funciones siguientes³²:

- Garantizar el estricto cumplimiento de las disposiciones legales, tributaria;
- Favorecer las condiciones para el cumplimiento de las obligaciones tributarias con el Presupuesto del Estado, brindando la necesaria información y asistencia a los contribuyentes;

³¹.. LA POLÍTICA FISCAL DEBERÁ CONTRIBUIR AL INCREMENTO SOSTENIDO DE LA EFICIENCIA DE LA ECONOMÍA Y DE LOS INGRESOS AL PRESUPUESTO DEL ESTADO, CON EL PROPÓSITO DE RESPALDAR EL GASTO PÚBLICO EN LOS NIVELES PLANIFICADOS Y MANTENER UN ADECUADO EQUILIBRIO FINANCIERO, TOMANDO EN CUENTA LAS PARTICULARIDADES DE NUESTRO MODELO ECONÓMICO.”(Comité Central del Partido, 2011)

³²(Consejo de Ministros de la República de Cuba, 2012)

- Ejercer la actividad normativa y operativa en cuanto a Registro de Contribuyentes, el Número de Identificación Tributaria, la Cuenta Control del Contribuyente y demás procedimientos que aplique al efecto;
- Efectuar el control fiscal para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- Requerir para fines del control fiscal y en procesos de embargo, a los Bancos radicados en el territorio nacional, informes sobre las cuentas y depósitos de titulares, sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, así como información del movimiento concreto de las operaciones contenidas en tales cuentas y registros bancarios;
- Ejercitar la Vía de Apremio para el cobro de la deuda tributaria y proceder al embargo de derechos y los bienes propiedad del contribuyente cuando debidamente quede probado el incumplimiento de las obligaciones tributarias;
- Analizar las tendencias, insuficiencias y problemas que se manifiestan en la aplicación de la legislación tributaria, formulando las propuestas correspondientes o adoptando las medidas para las cuales tenga facultad;

En el ejercicio del control fiscal, la Oficina de Administración Tributaria ejecuta las funciones siguientes:

- Supervisar el estricto cumplimiento de las disposiciones legales tributarias;
- Controlar sistemáticamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, garantizando que se cumpla en las condiciones, cuantía y términos establecidos;
- Revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que comprende: acciones de control, comprobación, verificación, presencia fiscalizadora, investigación, fiscalización tributaria y auditoría fiscal, incluyendo las comprobaciones por solicitud de devolución de ingresos y otras que se determinen para preservar la disciplina fiscal;
- Practicar la determinación administrativa de la deuda tributaria llevando a efectos la integración de la base imponible, mediante la aplicación del régimen de determinación o de presunción que corresponda, y la fiabilidad de las declaraciones juradas, el cumplimiento de las disposiciones vigentes y el análisis de estadísticas y otras informaciones relacionadas con el hecho imponible;

- Aplicar los intereses e imponer los recargos y sanciones que procedan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias;
- Exigir cuando corresponda, garantías suficientes del sujeto pasivo o responsable para asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria;
- Investigar y detectar los hechos imponderables desconocidos, así como aquellos actos que se presume puedan ser constitutivos del delito de evasión fiscal;
- Exigir a los sujetos pasivos responsables la presentación de los libros, registros de contabilidad, soportes magnéticos y cualquier otro documento o medio relacionados con sus deudas tributarias. En caso de insuficiencia o falta de claridad en la información, requerir la presentación de los documentos o datos complementarios;
- Requerir a las personas naturales y jurídicas la entrega de datos, informes, y antecedentes con trascendencia tributaria, derivados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas;

De lo anterior se colige que la Oficina Nacional de Administración Tributaria, en representación del Estado cubano, ejerce el papel activo dentro de la relación jurídica tributaria. Para ello analiza; además, las tendencias, insuficiencias y problemas que se manifiestan en la aplicación de la legislación tributaria, formulando las propuestas correspondientes o adoptando las medidas para las cuales tenga facultad. Expuestas las funciones que la desempeña, es necesario identificar los elementos normativos que en la determinación de las obligaciones tributarias dificultan la gestión y cobranza de la deuda proveniente de trabajadores por cuenta propia del Régimen General, en el Ordenamiento Jurídico cubano.

2.3.1 Determinación de las obligaciones tributarias

La Ley 113 “Del Sistema Tributario”, principal fuente de obligaciones de los contribuyentes, establece como requisito previo, *sine qua non*³³ para formalizar este tipo de relación jurídica, la inscripción de la persona en el Registro del domicilio fiscal que le corresponda. Como consecuencia de ello, el contribuyente

³³ Sin lo cual no. Es una condicional. Indispensable.

se obliga a efectuar el pago de las cuotas correspondientes a las actividades que realiza.

Tratándose de trabajadores por cuenta propia del Régimen General, que durante el año fiscal obtengan en ocasión del ejercicio de sus actividades, ingresos anuales iguales o superiores a cien mil pesos cubanos, considerados en su caso, convertidos a la tasa de cambio vigente, para las operaciones de compra de pesos convertibles a la población, a los ingresos obtenidos en moneda convertible; deben cumplir como deber formal adicional la utilización de un sistema contable de sus actividades conforme a lo que establezca el Ministerio de Finanzas y Precios. Similar obligación asumirán los que con independencia de la cuantía de los ingresos anuales obtenidos, ejerzan las actividades de elaboración y venta de alimentos y bebidas mediante servicio gastronómico en restaurantes paladares, elaboración y venta de alimentos, de bebidas no alcohólicas a domicilio, elaboración y venta de alimentos y bebidas en puntos de fijos como cafeterías, producción y venta de calzado, contratista privado y otras actividades que se aprueben por el Ministerio de Finanzas y Precios. Todas estas actividades se encuentran dentro del Régimen General³⁴³⁵.

Para el pago de los Impuestos sobre Ingresos Personales, en el caso de trabajadores por cuenta propia del Régimen General, se exige aportar anticipadamente cuotas mensuales, cuyas cuantías mínimas se disponen por el Ministerio de Finanzas y Precios. La referida Ley 113 “Del Sistema Tributario” no establece en su articulado lo referente a los límites de gastos autorizados a deducir para la determinación del Impuestos sobre Ingresos Personales y las cuotas por el ejercicio de las actividades del Régimen General. En su defecto, se incorpora, casi integro, el contenido de la Resolución 298 de fecha 6 de septiembre del año 2011³⁶, a la Resolución 21, de fecha 22 de enero del año

³⁴ Artículos 52 “LOS TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA QUEDAN OBLIGADOS A EFECTUAR PAGOS ANTICIPADOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS PERSONALES A TRAVÉS DE CUOTAS MENSUALES, CUYAS CUANTÍAS MÍNIMAS POR ACTIVIDADES DISPONGA EL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS” (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2012).

³⁵ Artículo 58 “UTILIZAN UN SISTEMA CONTABLE DE SUS ACTIVIDADES CONFORME A LO QUE ESTABLEZCA EL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS, LOS TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA” (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2012).

³⁶ (Ministerio de Finanzas y Precios, 2011)

2013³⁷ ambas del Ministerio de Finanzas y Precios, estableciéndose así en estas las cuotas a 70 actividades del Régimen General. Es independiente la facultad que se le concede a los Consejos de la Administración Municipales, pertenecientes a las Asambleas Municipales del Poder Popular, de aumentar las cuotas, según el análisis o evaluación que se haga del momento concreto que corresponda.

Con independencia a lo expuesto anteriormente, los trabajadores por cuenta propia que efectúen ventas de forma minorista o presten servicios se les aplica un tipo impositivo ascendente al 10% sobre el valor total de las ventas o de los servicios prestados en su caso. En cuanto a la Utilización de la Fuerza de Trabajo quedan obligados al pago, las personas naturales que con el objetivo de realizar sus actividades contraten fuerza de trabajo. Se eximen del pago de este Impuesto a las personas naturales, por la contratación de hasta cinco trabajadores, lo que le merece incuestionable beneficio y estímulo a este tipo de fuente de empleo³⁸³⁹⁴⁰.

Vinculado a este último aspecto, el Libro Tercero, Título I, artículo 289, regula los sujetos obligados al pago de la Contribución a la Seguridad Social de personas naturales, disponiendo la base imponible, con la totalidad de los salarios devengados y otras remuneraciones sobre las cuales se establece, mientras que su tipo impositivo es determinado anualmente en la Ley del Presupuesto del Estado. A ello se adiciona, en el Libro Cuarto, Título III, Artículo 339, de la propia ley, la Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial, cuyo hecho imponible está constituido por la utilización de anuncios comerciales en los espacios públicos o privados, con proyección pública, en el ejercicio de una actividad comercial, industrial o artesanal, u otra destinada a informar sus servicios.⁴¹ La base imponible de esta tasa la constituyen los metros cuadrados de superficie o fracción del anuncio y la clasificación tipológica del suelo determinada

³⁷ (Ministerio de Finanzas y Precios, 2013)

³⁸ "LAS PERSONAS NATURALES AUTORIZADAS LEGALMENTE A COMERCIALIZAR PRODUCTOS DE FORMA MINORISTA, APLICAN SOBRE EL VALOR TOTAL DE LAS VENTAS EFECTUADAS, EL TIPO IMPOSITIVO DEL DIEZ POR CIENTO" (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2012)

³⁹ "LAS PERSONAS NATURALES PAGAN EL IMPUESTO APLICANDO UN TIPO IMPOSITIVO DEL DIEZ POR CIENTO SOBRE EL VALOR DE LOS INGRESOS QUE OBTENGAN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS" (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2012)

⁴⁰ "LAS PERSONAS NATURALES QUE AL OBJETO DE REALIZAR ACTIVIDADES CONTRATEN FUERZA DE TRABAJO, QUEDAN OBLIGADOS AL PAGO DE ESTE IMPUESTO." (Asamblea Nacional del Poder Popular, 2012)

⁴¹ Artículo 336 (Ídem)

por la Dirección de Planificación Física en función de los planes de ordenamiento territorial vigentes.

Al término del año fiscal, cada contribuyente, persona natural y dentro de estos los de Régimen General deben presentar su Declaración Jurada sobre los Ingresos Personales. La presentación de la Declaración Jurada es obligatoria, con independencia de que en el resultado de sus operaciones haya obtenido pérdidas o que en el período de que se trate no efectuase operaciones. Si el trabajador por cuenta propia del Régimen General pone término a su actividad antes del cierre del año fiscal, deberá presentar la correspondiente Declaración Jurada parcial dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha del cese de ésta.

Para el cálculo de la Declaración Jurada se deducen de los ingresos brutos obtenidos la suma de los pagos anticipados a cuenta de este, los tributos pagados en el año y entre un diez y hasta un cincuenta por ciento por los gastos propios de la actividad. Se aplica a la base imponible determinada, el beneficio del mínimo exento o libre de impuesto de los primeros diez mil pesos obtenidos. Al monto de esta base liquidable, se le impone la escala progresiva expresada en moneda nacional.

La base imponible para la primera escala de hasta diez mil pesos, es de un tipo impositivo del quince por ciento. Luego, del exceso de diez mil pesos hasta veinte mil pesos, tiene un tipo impositivo del veinte por ciento. Seguidamente al exceso de treinta mil pesos hasta cincuenta mil pesos se le aplica un tipo impositivo de un cuarenta por ciento. El exceso de cincuenta mil pesos se grava con un cincuenta por ciento. Si al realizar los pagos sobre sus Ingresos Personales mensuales estos resultan superiores al resultado de la Declaración Jurada, esta se considera definitiva, sin derecho a la devolución del importe en exceso.

Para el cálculo de la Declaración Jurada se deducen de los ingresos brutos obtenidos la suma de los pagos anticipados a cuenta de este, los tributos pagados en el año y entre un diez y hasta un cincuenta por ciento por los gastos propios de la actividad. Aquellos ingresos que no superen el cincuenta por ciento del límite de gasto reconocido para cada actividad no requieren ser justificados. Se ha comprobado en la práctica, a partir de la revisión de documentos, entre los cuales

se encuentran los libros de ingresos y gastos, que la mayoría de los gastos de dichas actividades son superiores a lo establecido en la citada Resolución 21, de fecha 22 de enero del año 2013, del Ministerio de Finanzas y Precios.

Esto provoca, que sea engorroso llevar el sistema contable a que están obligados, el cual lo distorsionan por tener que ajustar sus gastos al por ciento que establece la precitada norma según las actividades que realizan. Si el contribuyente concluye su ejercicio fiscal antes de la fecha fijada previamente recibe un beneficio de un cinco por ciento.

De lo expuesto se concluye que para la determinación de las obligaciones tributarias, en trabajadores por cuenta propia acogidos al Régimen General de tributación, se aplican sobre un mismo sujeto el Impuesto sobre los servicios o las ventas, el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, el Impuesto sobre Ingresos Personales, mediante el pago de una cuota fija mensual, la Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial y la Contribución a la Seguridad Social. Por la realidad social y el resultado del análisis de documentos efectuado, la autora considera que la regulación actual de las obligaciones tributarias, provoca que la carga tributaria real del contribuyente es muy superior a lo que reflejan los libros de ingresos y gastos, pues su contabilidad tiene que quedar sujeta, a los límites de gastos autorizados en la Resolución 21 del 2013..Lejos de procurar beneficios o incentivos para el desempeño de actividades por cuenta propia, agravan la situación financiera de las personas naturales del Régimen General, en unos casos y en otros acentúan su estado de insolvencia. A lo anterior contribuye, la imposición de un sistema contable que por su complejidad y contenido conspira contra el control tributario y disciplina fiscal, lo cual podrá entenderse mejor a partir del análisis que se realice de la carga tributaria.

2.4 Análisis de los deberes formales que recoge la Ley 113 de fecha 23 de julio de 2012

Los deberes formales constituyen obligaciones que deben cumplir los contribuyentes, responsables y terceros; de acuerdo a las disposiciones establecidas en las Leyes Especiales y Reglamentos. La Ley 113 Del Sistema Tributario (2012), como instrumento rector de la tributación en el país contiene los

deberes formales de manera general que deben cumplir los sujetos pasivos. De igual forma, establece las sanciones que se aplican en caso del incumplimiento de los mismos. En este sentido, en Cuba el ente encargado de recaudar los tributos de carácter general en el ámbito nacional es la Oficina nacional de la Administración Tributaria.

Cuando los contribuyentes no cumplen con alguno de los deberes formales establecidos en las Leyes Especiales y/o Reglamentos respectivos, corren el riesgo de ser sancionados con penas pecuniarias o no.

La Ley 113 establece en su artículo 393 que los sujetos pasivos están obligados al cumplimiento de los siguientes deberes formales. El análisis de cada uno de ellos permite señalar la exigencia específica para cada uno de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

El primer deber formal que es exigible a los sujetos pasivos en sentido general, es la inscripción en el Registro de Contribuyentes, salvo las excepciones que para ello se disponga en las normas complementarias. Es requisito *sine qua non* para una serie de sujetos además estar inscritos en otros registros, ya sean constitutivos o declarativos, como es el caso de la formación de las cooperativas no agropecuarias, las sociedades mercantiles, las empresas mixtas y en perfeccionamiento empresarial y la admisión del trabajo por cuenta propia. También debe acreditarse por las entidades correspondientes del sector empresarial la inscripción en el Código REEUP.

El segundo de los deberes formales está dirigido a mantener actualizados los datos personales y patrimoniales que se consignen en el Registro de Contribuyentes y presentar aquellos que le requiera la Administración Tributaria. Dicho deber también debe ser exigido con carácter general a todos los sujetos de la relación tributaria, pues corresponde la obligación de tener informada a la ONAT de los cambios que realicen en sus organizaciones empresariales o en sus actividades económicas. Debe destacarse también que aquí debe declararse de manera cierta los ingresos que se van obteniendo producto de las ventas y los servicios prestados.

En este sentido, los sujetos pasivos de la relación tributaria deben hacer uso del Número de Identificación Tributaria⁴² en sus relaciones con la Administración Tributaria, y en sus operaciones comerciales y financieras. Una vez otorgado por la Oficina el NIT, es obligación de los sujetos pasivos su utilización en cada uno de los actos que realicen en tráfico jurídico mercantil

Otra de las obligaciones no pecuniarias que se establecen en la Ley 113 es mantener en condiciones de auditabilidad o cualquier otra acción de fiscalización, por un término de (5) años, los libros de contabilidad, registros, comprobantes y demás documentos que en cada caso se establezcan. Así mismo deberán conservar, las copias de las declaraciones juradas presentadas, incluyendo las declaraciones de mercancías ante la Aduana, los recibos de pago, las pruebas de las retenciones realizadas y copia de toda la información suministrada a la Administración Tributaria como retentora y perceptora. Este deber formal deberá ser exigido haciendo distinción en relación con cada uno de los sujetos puestos que todos no operan en el tráfico mercantil de la misma manera y por lo tanto no deberían exigírsele por igual cada uno de estos documentos.

Cuando la contabilidad se lleve mediante el procesamiento electrónico de datos se deberán salvar y mantener en condiciones de operatividad por el término de (5) año los soportes magnéticos que contengan la información y los programas respectivos; así como, proporcionar la totalidad de los registros contables automatizados. Es dable destacar en este sentido, que no necesariamente debe llevarse mediante medios informáticos la contabilidad de una organización empresarial lo que no debe ser exigido a todos por igual. En este sentido se exigirá esta obligación a las empresas, no así a los trabajadores por cuentapropia y a los socios de las cooperativas agropecuarias

Unido a ello, deberá proporcionar cualquier información relacionada con el equipamiento de computación utilizado, las especificaciones sobre el sistema operativo, los lenguajes y utilitarios empleados, ya se realice el procesamiento en equipos propios, arrendados o el servicio fuere realizado por otra persona natural o jurídica.

⁴² En lo adelante NIT

Los sujetos pasivos y responsables también deberán permitir al personal de la Administración Tributaria la utilización de los programas tributarios que posibiliten la obtención de la información contenida en el equipamiento del sujeto pasivo o responsable, para la realización de cualquier acción de control fiscal. Para ello en algunos casos deben cumplirse un requisito adicional ejemplo en las Cooperativas no Agropecuarias Los Sistemas Contables – Financieros soportados sobre tecnologías de la información que se utilicen para el procesamiento de la contabilidad, deben cumplir el requisito de estar certificados.

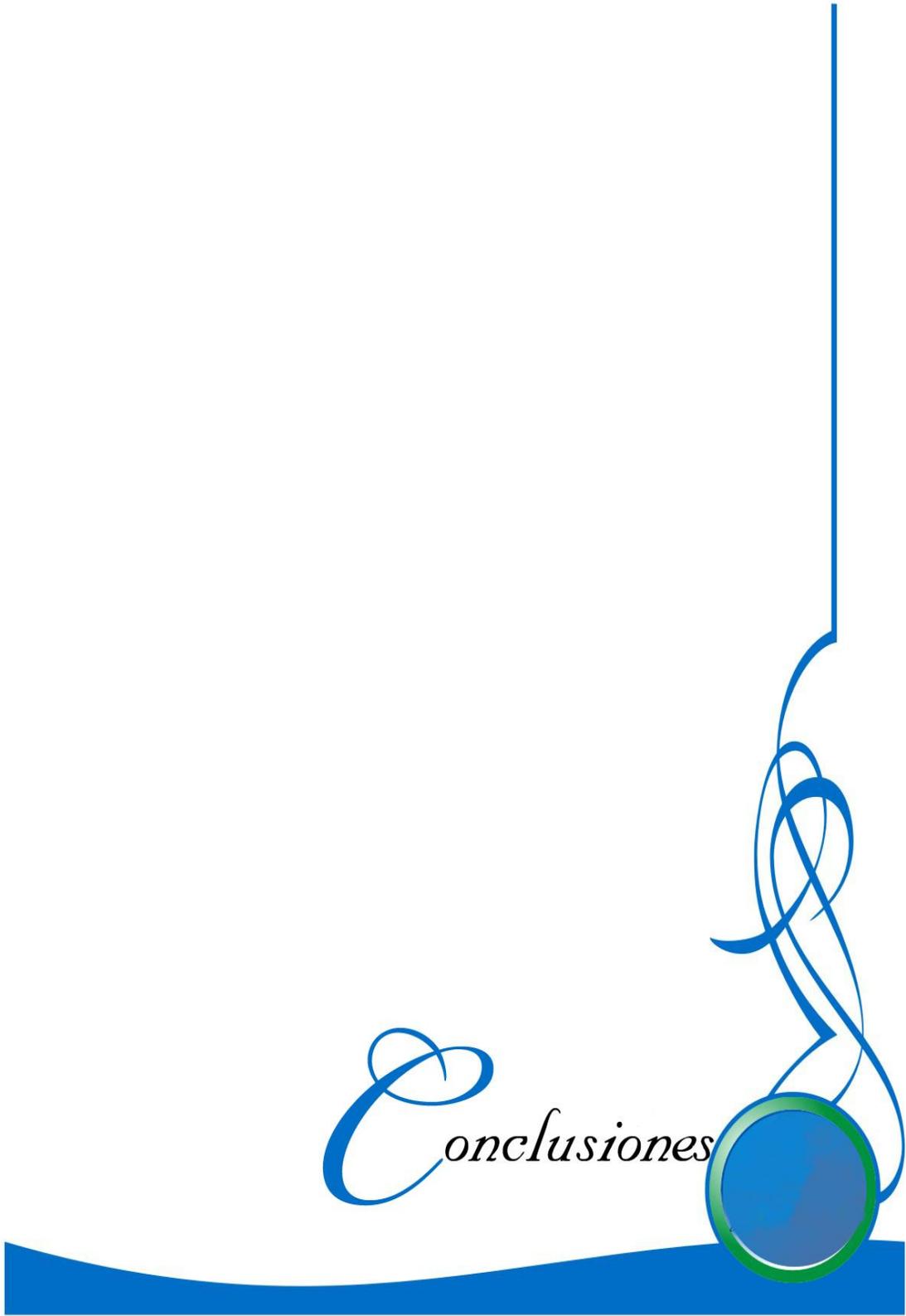
De ahí que también tengan que certificar, cuando corresponda y según lo establecido al efecto sus estados financieros y presentar el dictamen a la Administración Tributaria. El objetivo de los estados financieros de las cooperativas no agropecuarias es proporcionar información sobre la situación y el desempeño financiero, que sirva a los usuarios finales para evaluar la gestión de las actividades que desarrolla.

Concurrir ante la Administración Tributaria correspondiente dentro del término en que se les cite, debiendo proporcionar la información requerida. Este deber formal debe ser exigido a todos los sujetos por es obligación una vez que sea citado concurrir a brindar la información que se solicite haciendo la distinción del cumplimiento de este deber formal por parte de uno de los obligados en relación con la solidaridad no libera a los demás.

Los sujetos pasivos deberán probar ante la Administración Tributaria, cuando corresponda, el origen de los fondos con que han financiado sus gastos, desembolsos o inversiones. En caso de no estar obligados y llevan contabilidad, acreditar el origen de dichos fondos con los medios de prueba que establezca la legislación, en este sentido debe especificarse quienes son los sujetos a los cuales se le exige uno u otro documento probatorio lo que es de total interés, dejar claro, que le corresponde a cada uno de ellos. Permitir el acceso a su domicilio fiscal o legal donde desarrollen sus actividades, de los funcionarios designados por el Jefe de la Oficina Nacional de Administración Tributaria y los directores provinciales y municipales de esa Oficina, en cumplimiento de sus funciones, previa presentación de la orden de trabajo

para la práctica de acciones fiscalizadoras o del instrumento jurídico que ordene las acciones de cobro o activo. Este deber formal debe ser exigido a todos los sujetos, teniendo en cuenta las propias funciones que representa la Administración Tributaria.

Como conclusión cabe alegar que es importante establecer una diferenciación en cada uno de estos deberes formales e identificar en la teoría los sujetos a los cuales se le debe exigir para un mejor desempeño de la oficina de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta que a nivel internacional cada tributo tiene identificado los deberes formales que deben exigirse como obligaciones no pecuniarias en la relación jurídica tributaria.



Una vez finalizada la investigación, y cumpliendo los objetivos específicos propuestos se arriba a las siguientes conclusiones:

PRIMERA:La relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación

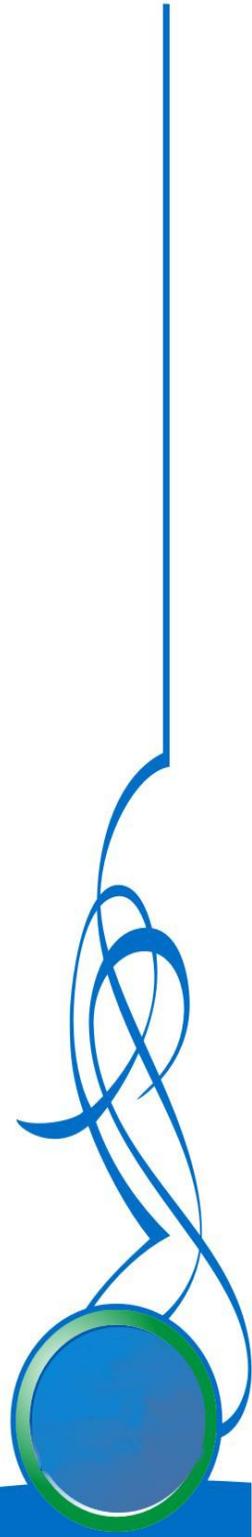
SEGUNDA:Los principios materiales del Sistema Tributario orientan a los operadores del derecho para que en su labor interpretativa de la Ley, respondan a los valores de igualdad y justicia. El respeto estricto de los principios que forman el Sistema Tributario, serán en gran medida una garantía para el adecuado funcionamiento del mismo. Como principios materiales del Sistema Tributario deben reflejarse en las regulaciones que en materia tributaria se dicten.

TERCERA:Los Deberes Formales, son todas aquellas obligaciones no pecuniarias que deben cumplir tanto los propios contribuyentes como los responsables y terceras personas con la finalidad de facilitarle a la administración tributaria todas las tareas relativas a la determinación del impuesto, fiscalización y cualquier otra investigación que lleve a cabo.

CUARTA: La Ley 113 Del Sistema Tributario, como instrumento rector de la tributación en el país contiene los deberes formales de manera general que deben cumplir los sujetos pasivos. De igual forma, establece las sanciones que se aplican en caso del incumplimiento de los mismos

QUINTA:La Ley 113 establece en su artículo 393 que los sujetos pasivos están obligados al cumplimiento de los deberes formales. El análisis de cada uno de ellos permite determinar la exigencia específica para cada uno de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

*R*ecomendaciones



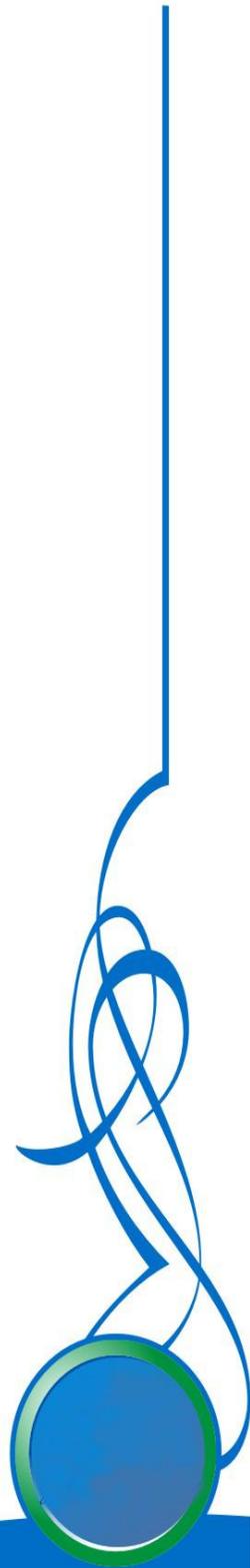
Una vez expuestas las conclusiones de la presente investigación, se proponen las siguientes recomendaciones:

PRIMERA: En el orden teórico es necesario que se clarifique los deberes formales como parte de las obligaciones jurídico-tributarias en el ámbito del Derecho Financiero, teniendo en cuenta el análisis realizado en la investigación.

SEGUNDA: En el orden legislativo se propone la necesidad de introducir los deberes formales que deberán exigirse específicamente a cada uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

TERCERA: En el orden académico, se deben organizar talleres y seminarios, que contribuyan al conocimiento y desarrollo de los deberes formales en Cuba y socializar la investigación, a fin de que sea utilizada como bibliografía para la asignatura de Derecho Financiero, que se imparte en la Universidad de Cienfuegos y las demás provincias del país.

Bibliografía



- Acuerdo 7206/2012.* (2012).
- Alexis, O, M., H. (2001). *La tributación local y la armonización del sistema tributario nacional.*
- Amatucci, A, A., R. .. (2008). *La Autonomía Del Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario: Reflexiones Sobre Su Autonomía.* Universidad del Rosario.
- Arteaga. (1997). *Nociones fundamentales de Derecho Tributario* (2a. ed.). Universidad del Rosario.
- Arteaga. (2008a). *Derecho tributario. Escritos y reflexiones.* Universidad del Rosario.
- Banoni. (1962). *Elementos de derecho tributario.* Milano.
- Berliri. (1964a). *Principio de Derechos Tributarios* (Vols. 1-Volumen II). Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero.
- Blumerstein. (1964b). *Sistema de Derecho Tributario.* Milano.
- Carreras Colado. (1987). *Historia del Estado y del Derecho en Cuba.* La Habana.: Editora Pueblo y Educación.
- Casasus. (1941). *La tributación en la época de la pseudo república.* La Habana, Cuba.
- Código Orgánico Tributario.* (2011a).
- Código Orgánico Tributario.* (2011b).
- Colectivo de Autores. (1959). *Leyes del Gobierno Revolucionario.* La Habana, Cuba.
- Colectivo de Autores. (2005a). *Historia General del Estado y el Derecho.* La Habana, Cuba.: Editorial Félix Varela.
- De la Garza. (2001a). *Derecho Financiero Mexicano.* Mexico: Editorial Porrúé.
- De la Sagra. (n.d.-a). *Cuadro de los adelantos en la Población, la Agricultura, el Comercio y las Rentas Públicas* (n.d.).

De Soto Blass. (2005b). *Practicum del derecho tributario español*. Librería-Editorial Dykinson.

Decreto Ley 169. (1997).

Del Vecho. (1964c). *Filosofía del Derecho*. Barcelona.

Delgadillo Gutierrez. (2001b). *Principios del derecho tributario*. Mexico: Limusa.

Delgadillo Gutiérrez. (2012a). *Principios de derecho tributario*.

Díaz Sánchez. (2006a). *Derecho Financiero. Selección de Lecturas* (Primera reimpresión 2006.). La Habana, Cuba.: Editorial Félix Varela.

Diccionario Jurídico Mexicano. (1991). Instituto de las Investigaciones Jurídicas.

Domingo, F.V, B., A. (1964a). *Principios de derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero.

Domingo, F.V, B., A. (1964b). *Principios de derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero.

FernandezBulté. (2008b). *Siete Milenios de Estado y de Derecho* (1ra Edición.). Editorial de Ciencias Sociales.

García Novoa. (2009). *El concepto de tributo*.

Giannini. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Madrid, España: Derecho Financiero.

González. (2004). *Lecciones de derecho tributario*.

González Escalona. (2001c). *Derecho Financiero y Fiscal*.

Hernández, C, L., J.J.F. (1988). *Curso de Derecho tributario*.

Hidalgo de Camba. (2010). *Aspectos Generales de la Planificación Tributaria en Venezuela*.

Jarach. (1961). *Curso superior de derecho tributario* (n.d.).

Jarach. (1969). *Curso superiores de derecho tributario* (Edición II.). Argentina.

Jáuregui Suris. (2006b). *Fundamentación de una propuesta para la Presupuestación del Gasto Tributario ajustada a las necesidades del Sistema Tributario Cubano* (Tesis en Opción de Maestría).

Juan Carlos I Rey de España. (2012b). *Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*.

Le Riverend. (1975a). *Historia Económica de Cuba*. Editorial Pueblo y Educación.

Ley 113/2012 Del Sistema Tributario. (2012).

Ley del Servicio de Administración Tributaria. (1995).

Lineamientos de la Política Económica, VI Congreso del Partido. (2011). (n.d.).

Lozano Serrano, C, M. Q., J. (2003). *Curso de Derecho Tributario y Financiero*.

MARGAN MANAUTOU. (1973). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*.

Micheli. (n.d.-b). *Curso de derecho tributario*.

Passarelli. (1964d). *Doctrinas Generales del Derecho Civil* (Derecho Privdo.).

Pérez de Ayala Becerril, M, P. de A., J. .. (1998). *Fundamentos de Derecho Tributario*.

Pérez, J.B, M., G. .. (1975). *Curso de derecho tributario*.

Pino Santos. (1964e). *Historia de Cuba. Aspectos Fundamentales*. Editora Universitaria, La Habana.

Pugliese. (1946). *Derecho financiero México*.

Quintana Valtierra. (1988). *Derecho tributario mexicano*.

Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios. (2012).

Resolución 298/2011. (2011).

Ríos Granados. (2001d). *La retención en el derecho tributario: obligación ex lege de los patrones.*

Sainz de Bujanda. (1975b). *Notas de Derecho Financiero* (Vols. 1-Volumen II). Madrid, España.

Savigny. (1878). *Sistema de derecho romano actual.* Madrid, España.

Sistema Tributario de la República de Cuba. (1994).

Vega, M.P, A., R. .. (2008). *La Autonomía Del Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario: Reflexiones Sobre Su Autonomía.* Universidad del Rosario.

Vicente, J, J., T. (1990). *Derecho internacional tributario* (n.d.).