

LA REFORMA TRIBUTARIA CUBANA DE 2012: CUESTIONES GENERALES

Carlos A. Pérez Inclán

Orestes J. Díaz Legón

Resumen

La política tributaria constituye uno de los instrumentos de la política fiscal para influir en la marcha de la economía de un país. En el presente trabajo se realiza una caracterización general del contenido de la Ley N° 113, *Del Sistema Tributario*, sancionada por la Asamblea Nacional del Poder Popular en el año 2012, que procura desde su articulado la consecución de los objetivos fijados al sistema tributario en el marco de la actualización del modelo económico cubano.

Palabras claves

Ley tributaria, sistema tributario, actualización del modelo económico cubano.

SUMARIO: I. Consideraciones preliminares. II. La Ley N° 73 de 1994: antecedente de la reforma tributaria. III. La reforma tributaria de 2012: una mirada a la Ley N° 113 y sus previsiones. IV. Breves consideraciones finales. V. Bibliografía.

I. Consideraciones preliminares

En la actividad desarrollada por el Estado para el cumplimiento de sus fines, tiene una especial relevancia aquella encaminada a la obtención de los recursos financieros indispensables con los que enfrentar los gastos que tales fines exigen¹, para cuya consecución, como cualquier agente productivo, este dispone de distintas alternativas.

El Estado dispondrá de los recursos que genere su propia actividad económica, a cuyo efecto, de diferentes servicios que realiza, resultan ingresos que cubren, total o parcialmente, sus costos de producción. De igual modo, el Estado es titular de bienes y derechos de naturaleza patrimonial, de los que podrá obtener ingresos a partir de su explotación y disponer para financiar otras actividades; o, podrá recurrir al endeudamiento, que le permitirá también la financiación del gasto público. Finalmente, el Estado cuenta con poder para exigir de los ciudadanos su participación en la financiación de los gastos públicos a través de los tributos, constituyendo precisamente la potestad para cobrarles una de las características básicas del Estado contemporáneo.

Dentro de tales opciones, el alcance del tributo en la financiación de las actividades públicas posee un lugar preponderante; en cuya virtud, en el ámbito de la Hacienda Pública, se torna en una partida de ingresos básica² y parte fundamental del Producto Interno Bruto (PIB) de las naciones.

1. Para HARADA la actividad financiera del Estado puede definirse como “atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”. HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 20ª edição, revista e ampliada, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2011, p. 4. En la misma línea, según TORRES este tipo de actividad es un “conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 17ª edição, atualizada até 31.12.2009, Renovar, Rio de Janeiro, 2010, p. 3.

2. Lo cual es apreciable en la financiación del gasto público en Cuba, donde se prevén como ingresos brutos totales, para el ejercicio fiscal de 2016, la cantidad de 52

Así, en el logro del equilibrio macroeconómico necesario para alcanzar los objetivos de desarrollo propuestos en un país, le corresponde a la política fiscal³ un papel muy importante. La política tributaria constituye para el Estado moderno un eslabón fundamental de la política fiscal⁴, no solo en ocasión de su papel recaudador de recursos monetarios hacia el Presupuesto, sino porque mediante la misma se pretende regular los procesos económicos-sociales en la búsqueda de las proporciones adecuadas para el logro del equilibrio y la estabilidad macroeconómica, condiciones imprescindibles para el desarrollo político, económico y social de una nación.

Consecuentemente, uno de los campos de mayor evolución y transformación en el ámbito de las normas jurídicas es el referido a la materia fiscal, ello en virtud de la estrecha relación que esta tiene con los aspectos económicos y sociales, cuyo dinamismo afecta, necesariamente, a las normas tributarias.

695.8 Millones de pesos (MP) y, de ellos, 37 383.6 MP resultan ser ingresos tributarios, para una representatividad de estos del 70.94 % en los ingresos presupuestarios. *Cfr.* Ley N° 120, *Presupuesto del Estado para el año 2016*, de 29 de diciembre de 2015. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 1, de 12 de enero de 2016. De igual manera, si se compara el volumen de ingresos tributarios con respecto al volumen total de ingresos brutos obtenidos tras la ejecución del Presupuesto correspondiente a los años comprendidos entre el 2008 y el 2013 se aprecia que estos representan más del 55%. En este orden, en el año 2008 los ingresos tributarios representaron un 58.11 %, en 2009 un 57.69 %, en 2010 un 56.31 %, en 2011 un 58.58 %, en 2012 un 59.28 % y en 2013 un 61.32 %.

3. En palabras de UMANSKY, BENÍTEZ y CHAVIANO: “La forma concreta en que el Estado determina el monto total y la composición de los recursos, captados de los diferentes agentes económicos, y de las erogaciones realizadas con el fin de realizar sus funciones, constituye y expresa la política fiscal adoptada”. UMANSKY, Isaac; BENÍTEZ FERNÁNDEZ, Arely y CHAVIANO SALDAÑA, Noel, “Ámbito de las finanzas públicas”, en V.V.A.A., *Administración Financiera del Estado cubano*, CECO-FIS, La Habana, 2003, p. 33.

4. Según VARGAS FERREIRA: “A política tributária encontra-se indissociavelmente ligada às diretrizes gerais da política econômica, já que se constitui em uma das pernas da política fiscal, muita vezes com destaque na agenda governamental”. VARGAS FERREIRA, Marlos, *Finanças públicas para concursos: teoria e 150 questões com gabarito*, Elsevier Editora L.t.d, Rio de Janeiro, 2008, p. 1.

En este orden, a diferencia de décadas pasadas, en que se aplicaban de manera aislada e independientes de otras medidas, las reformas tributarias constituyen, en los últimos años, uno de los principales instrumentos de la política económica, encaminadas a reestructurar la economía, y se tornan parte integrante de un conjunto de cambios de política introducidos para estimular la eficiencia de esta. Para ello, las reformas tributarias deben ser coherentes con los objetivos generales de las transformaciones económicas que realice un país, los condicionamientos externos y las orientaciones y necesidades de la política económica en cuyo contexto ellas se llevan a cabo.⁵

A partir de lo anterior, nos proponemos realizar una caracterización general de la Ley N° 113, teniendo en cuenta el papel esencial que le corresponde jugar en el actual contexto de actualización del modelo económico en Cuba.

II. La Ley N° 73 de 1994: antecedente de la reforma tributaria

A finales de la década de los 80 y principios de los 90 de la pasada centuria, la economía cubana sufrió serios impactos externos que provocaron una caída significativa de la producción y la aparición de agudos desequilibrios financieros. La adopción de un programa de ajuste económico y saneamiento financiero, en el cual se insertó una reforma en la política y administración tributaria, sancionada en la Ley N° 73, *Del Sistema Tributario*, de 4 de agosto de 1994⁶, aseguraría un proceso paulatino de recuperación económica y reinserción en la economía mundial.

5. Vid. TANZI, Vito, “La reforma tributaria de América Latina en los últimos diez años”, en *Revista de Política y Administración Tributaria*, N° 2, Editorial SENIAT, Caracas, 1996, pp. 79-107.

6. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 8, de 5 de agosto de 1994.

Esta Ley significó el retorno de la imposición como vía esencial en la captación de recursos financieros con destino al erario público – a la que se había renunciado, paulatinamente, en forma escalonada pero creciente, desde el triunfo revolucionario de 1959, al asumirse un modelo de economía que pretendía prescindir de los tributos como instrumento de financiación del gasto público – y respondía a un nuevo entorno económico.

Sin embargo, aunque el sistema tributario establecido en la Ley No 73 obedece, coyunturalmente, a situaciones muy específicas de saneamiento financiero, se erige en un mecanismo de estímulo y redistribución, coherente con la dispersión y diversas modalidades de sujetos económicos y contribuye a que, ordenadamente, se actúe según la capacidad económica de los sujetos pasivos al sostenimiento de la política social. De igual manera, la referida norma jurídica responde a las necesidades de coadyuvar al desarrollo de la economía nacional, a propiciar una redistribución más justa de los ingresos, e influye de manera significativa en el atributo de suficiencia del sistema tributario cubano en el Presupuesto del Estado.

El sistema tributario implementado por la Ley tributaria de 1994 cumplió en su momento sus objetivos, pues redujo los niveles de déficit presupuestario existentes y disminuyó el exceso de liquidez, contribuyendo al reordenamiento de la disciplina financiera.

En tal sentido, entre las fortalezas de la reforma tributaria emprendida en el año 1994 se pueden señalar:

- disminución sustancial del déficit fiscal y su mantención en magnitudes sostenibles y estables en relación con el Producto Interno Bruto;
- crecimiento sostenido de la recaudación de ingresos al Presupuesto del Estado, cumpliéndose las previsiones previstas en las leyes presupuestarias;

- cambio estructural en la forma de financiamiento del Estado, al lograrse una mayor representatividad de los ingresos tributarios en el total de ingresos presupuestarios;
- unificación y coherencia al disperso conjunto de figuras tributarias existentes;
- aumento del número de personas naturales y jurídicas inscriptas en el Registro de Contribuyentes y el mejoramiento del control que dicho proceso exige;
- actualización del ordenamiento jurídico acorde a patrones cercanos a la práctica internacional; y,
- creación de una infraestructura fiscal en cuanto a servicios de recaudación y consultoría, así como la capacitación básica de las autoridades competentes en los tribunales que resuelven recursos vinculados a temas fiscales.

No obstante, la eficiencia y eficacia de dicha reforma tributaria resultaron afectadas, entre otras, por las siguientes cuestiones:

1. la ausencia, después de 1994, de cambios sustanciales que imprimiesen un carácter activo a la política tributaria;
2. el incumplimiento del cronograma de implementación de la Ley provoca que la tributación efectiva difiera de aquella prevista en las normas jurídicas, a lo que se adiciona que, pese a su previsión, un conjunto de tributos no se aplican⁷;
3. una inadecuada sistematización de figuras tributarias que no permiten una gestión efectiva⁸; y

7. La DISPOSICIÓN FINAL PRIMERA de la Ley N° 73 establece una gradualidad en la entrada en vigor de los impuestos, tasas y contribuciones determinados en ella, pese a lo cual se observa que, tras 18 años de vigencia del sistema tributario, algunos de estos no se aplicaron a todos los sujetos previstos en la Ley, con la consecuente vulneración del principio de generalidad; situación que estuvo condicionada al contexto económico del país que no hacía aconsejable su aplicación, al no concurrir todas las condiciones económicas y sociales necesarias para su exigibilidad.

8. La Ley N° 73 es, esencialmente, enunciativa pues las previsiones de que son contentivos sus diferentes artículos no posibilitan la liquidación y cobro de los tributos en ella establecidos.

4. la erosión en las bases y cuotas impositivas, provocada por un importante grupo de exenciones, bonificaciones y desgravaciones fiscales que reducen la cuantía de sus recaudaciones.

La Ley del Sistema Tributario de 1994 estableció 15 tributos – 11 impuestos⁹, 1 contribución¹⁰ y 3 tasas¹¹ – encaminados a gravar la renta, el patrimonio y el consumo en tanto manifestaciones de capacidad contributiva generalmente reconocidas. Pero, el tratamiento sectorial en ocasión de la implementación de estos tributos, la aplicación de regímenes especiales para algunos sectores económicos y la variedad de tipos impositivos, determinaron un alto nivel de dispersión que atentó contra la gestión del sistema, a lo cual se puede adicionar que la concurrencia de impuestos propios de una imposición sectorial – llamados a ser sustituidos gradualmente por tributos en ella establecidos, pero cuya representatividad entre los ingresos presupuestarios impide renunciar a ellos – provocó una mayor dispersión del sistema. Así, resultaba necesaria una simplificación de la estructura impositiva que facilitara el control y la capacidad gestora de la Administración Tributaria y el cumplimiento por los obligados tributarios de sus compromisos fiscales.

Ello condujo a que en su DISPOSICIÓN FINAL QUINTA se faculte al Ministro de Finanzas y Precios para, cuando circunstancias económicas y sociales así lo aconsejen, conceder exenciones y bonificaciones, y establecer bases imponibles y tipos impositivos, gastos deducibles, reglas para la valoración y definición de las bases imponibles, y las formas y procedimientos para la liquidación y pago de los impuestos, con lo cual se suple tal omisión, pero generó una alta proliferación de disposiciones legales, a partir de instrumentarse su reglamentación por resoluciones de la máxima autoridad de la Administración Tributaria del país.

9. sobre Utilidades, sobre los Ingresos Personales, sobre las Ventas, Especial a Productos, sobre los Servicios Públicos, sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes, sobre el Transporte Terrestre, sobre Transmisión de Bienes y Herencias, sobre Documentos, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente.

10. a la Seguridad Social.

11. por Peaje, por Servicios de Aeropuertos a Pasajeros, por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial.

III. La reforma tributaria de 2012: una mirada a la Ley N° 113 y sus previsiones

Las reformas tributarias, tradicionalmente, suelen ser justificadas por la concurrencia de la necesidad de la cobertura de las necesidades recaudatorias, el perfeccionamiento de los métodos redistributivos de la carga tributaria y un mejor servicio a los fines de la política económica.

Asimismo, existen consideraciones sobre que un sistema tributario suele calificarse adecuado si concentra en un número reducido de tributos su peso recaudatorio – es decir, que posea un alto nivel de concentración –, lo cual facilita la gestión del sistema. Este índice de concentración tributaria es susceptible de medición no solo por razón de las figuras técnicamente reconocidas, sino también por considerar todas aquellas variaciones en la implementación del gravamen en cuanto a objetos impositivos, tipos impositivos y regímenes especiales.

Todos los países hacen uso de múltiples tributos que responden a un orden más o menos lógico y que se integran en lo que se conoce como sistema tributario. En un sentido mucho más amplio, en ocasiones se considera el sistema tributario como compuesto no solo por la estructura tributaria correspondiente sino también por los principios que la gobiernan, los medios operativos de la Administración Tributaria que los aplica y por los procedimientos para la gestión impositiva y sus gestores.

A partir del año 2004 – y pese a que la implementación de la Ley N° 73 de 1994 potenció la capacidad recaudadora del sistema de ingresos del Estado por la vía de los tributos que, unido a una política de control del gasto, posibilitó acotar el déficit fiscal en niveles sostenibles inferiores al 4% del PIB en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 1995 al 2003 – se produce un crecimiento de los gastos sociales a ritmos superiores al de los ingresos, lo cual ubicó el déficit fiscal por encima del 4% con respecto al PIB – excepto en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2006 y 2007 en los que, a pesar de mantenerse el ascenso de los gas-

tos, se captaron ingresos extraordinarios que redujeron el déficit a 2.2% y 3.2% del PIB, respectivamente –¹²; reducción del déficit fiscal que requeriría potenciar los ingresos presupuestarios a través de un fortalecimiento del control fiscal, ampliando las bases imponibles o incrementando los tipos impositivos, o estableciendo nuevos tributos.

Con esta perspectiva, el 23 de julio de 2012, durante el IX Período Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional de Poder Popular, se aprobó la Ley N° 113, *Del Sistema Tributario*¹³.

El panorama en el cual nace esta norma jurídica puede caracterizarse de singular pues Cuba se encuentra inmersa en un proceso de reforma económica – según el discurso oficial, actualización del modelo económico –. Después de un amplio debate popular, los *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, aprobados en abril de 2011 durante la celebración del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, constituyen la plataforma de los cambios a acometer.

La nueva política económica intenta abordar las dificultades con un enfoque más integral, se perfilan líneas de trabajo para el corto y el mediano plazo, aunque la acumulación de problemas y la diversidad de causas – externas e internas, objetivas y subjetivas – que influyen en el comportamiento actual de la marcha de la economía cubana hacen que el punto de partida sea extremadamente complejo. De lo anterior se deriva que habrá que sortear un sinnúmero de dificultades para alcanzar el estado deseado, elevar la eficiencia de la economía, “desatar las fuerzas productivas”, mantener y perfilar con contornos más nítidos la política social y hacer “próspero y sostenible” el Socialismo antillano.

12. OFICINA NACIONAL DE ESTADÍSTICAS E INFORMACIÓN, *Anuario Estadístico de Cuba*, y MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS, *Informe de Liquidación*, correspondiente a cada año del periodo consignado.

13. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria N° 53, de 21 de noviembre de 2012. En vigor desde el 1ro de enero de 2013, según prevé la DISPOSICIÓN FINAL SÉPTIMA de la Ley en cuestión.

En este proceso transformador se le atribuye especial significación a la política fiscal y, por esa vía, al sistema tributario, ratificándose que la tributación constituye uno de los instrumentos con que cuenta el Estado cubano para influir en la conducción de su economía desde una perspectiva agregada; asimismo, que el rol a cumplimentar por un sistema tributario depende de las metas que el Estado se haya fijado en un momento histórico determinado y de la que se considere debe ser su función en el sistema económico.

Entonces, el sistema tributario establecido a tenor de la Ley N° 113 está llamado a: a) garantizar los recursos monetarios suficientes que permitan enfrentar las erogaciones que debe cumplimentar el Estado en función de la satisfacción de las necesidades generales de la sociedad cubana; b) servir como mecanismo de redistribución de la riqueza; c) convertirse en vía de estímulo a los sectores, actividades y conductas que contribuyen al desarrollo socio-económico y desestimular aquellos que son contrarios a ello; y, d) fomentar la cultura tributaria y la responsabilidad que ostentan los ciudadanos y las entidades económicas en el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata, en definitiva, de utilizar al sistema tributario como un instrumento general y activo de la política económica nacional.¹⁴

14. *Cfr.* POR CUANTO PRIMERO, SEGUNDO y TERCERO de la Ley N° 113 de 2012.

En el Dictamen sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano se señala: “El Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano, que hoy se presenta a la Asamblea Nacional después del proceso de análisis antes explicado, constituye uno de los instrumentos básicos para avanzar en la actualización del modelo económico en los términos planteados por el VI Congreso del PCC. En él, la política tributaria tendrá la base legal para cumplir su papel regulador y permitir un modo de funcionamiento de la economía más apoyado en principios generales de derechos y de regulación económica que en disposiciones administrativas. Con el cumplimiento estricto de esta Ley, una vez que sea aprobada por la Asamblea Nacional, el Estado tendrá un instrumento general de política económica, no solo para asegurar ingresos en la cuantía suficiente, sino para estimular los sectores, actividades y conductas que contribuyen al desarrollo socio-económico, sino también desestimular aquellos que son contrarios a ello y hacer

La promulgación de la Ley N° 113 define un capítulo en la historia de las finanzas públicas cubanas y, con más precisión, para la materia tributaria, toda vez que de cara a los retos que se enfrentan y los proyectados, era preciso reformar la plataforma jurídica del sistema tributario.

En líneas generales, puede afirmarse que la nueva Ley tributaria es síntesis de la experiencia obtenida durante la aplicación de la Ley N° 73 de 1994 y expresión de las nuevas circunstancias y objetivos propuestos a alcanzar por el Estado cubano en el proceso de perfeccionamiento de las maneras de hacer en el plano económico.

Asimismo, el nuevo texto normativo ofrece una visión más unitaria del fenómeno jurídico tributario al regular no solo las distintas figuras tributarias integrantes del sistema tributario, sino también cuestiones comprendidas en lo que se denomina Derecho Tributario formal¹⁵. Por

crecer la cultura tributaria - apenas incipiente hoy - en la población y en las entidades económicas de todos los sectores y formas de propiedad”. COMISIONES DE ASUNTOS CONSTITUCIONALES Y JURÍDICOS Y DE ASUNTOS ECONÓMICOS, *Dictamen sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano*, IX Período Ordinario de Sesiones de la Séptima Legislatura, de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012.

Similares previsiones, pueden encontrarse en el Acuerdo N° VII-78 de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 41, de 21 de septiembre de 2012.

En esta propia línea de exposición, pueden consultarse los *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, específicamente del 56 al 65.

15. El Derecho Tributario formal “comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la Administración Pública y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad”. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991, p. 10.

La Ley N° 113, sin perjuicio de ser complementada por el Decreto N° 308, *Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios*, de 31 de octubre de 2012, incluye un Libro - LIBRO SEXTO - referido a la gestión y control de los tributos.

tanto, en su perspectiva, la Ley N° 113 de 2012 pretende lograr un sistema tributario que reúna cuatro características fundamentales:

- 1) que favorezca el desarrollo económico del país, para lo cual diseña un conjunto de tributos que incentive el crecimiento económico.
- 2) que asegure la suficiencia y cumplimente los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad que han de regirle.
- 3) que sea de mayor simplicidad que el establecido en la Ley N° 73 de 1994.
- 4) que fomente el desarrollo social, adoptándose medidas que beneficien, particularmente, a colectivos que han de ser objeto de especial protección, como las capas de menores ingresos de la población.

La Ley N° 113 de 2012 ratifica el concepto de tributo sobre los pilares tradicionales de prestación pecuniaria y coactividad, reconociendo expresamente las funciones fiscal y extrafiscal que posee, a cuyo tenor este no solo tiene como objetivo obtener los recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos, sino también el cumplimiento de otros fines de interés general. Asimismo, la generalidad, la equidad de la carga tributaria y la capacidad económica se convierten en bases y criterios orientadores del establecimiento de los tributos en el entorno cubano¹⁶,

16. Así lo prevé el Artículo 2 de la Ley N° 113 de 2012 al señalar: “Los tributos se establecen sobre la base de los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de los sujetos obligados a su cumplimiento.

El principio de generalidad exige que todas las personas jurídicas y naturales con capacidad económica, deben quedar obligados al pago de los tributos establecidos por el Estado. El principio de equidad consiste en que las personas con similar capacidad económica, quedan sujetas a similar carga tributaria, y a las que demuestran una capacidad de pago diferente, se les determinen cargas tributarias diferenciadas, protegiendo a las de menores ingresos”.

con lo cual toda actuación en materia tributaria debe estar presidida por el respeto a tales principios.

En la actualidad, las estructuras tributarias más generalizadas son aquellas que abarcan impuestos que se consideran esenciales por su capacidad recaudatoria y por sus efectos económicos – tales como el impuesto personal sobre la renta o sobre las ventas – o por su capacidad de control de las magnitudes básicas afectadas por el sistema tributario – como es el caso de la imposición sobre sociedades y de aquella que grava las transmisiones patrimoniales, incluidos los impuestos sobre sucesiones y donaciones –. Del mismo modo, junto a las figuras esenciales, aparecen impuestos que pretenden, fundamentalmente, una determinada ordenación económica y social, tales como los que recaen sobre el comercio exterior, y otros que procuran una más adecuada asignación de costes sociales, entre los que se encuentran los que recaen sobre bienes específicos – entre otros, bebidas y licores, tabaco, automóviles y combustibles – o los que se refieren a la preservación del medio ambiente.

El sistema tributario que se establece en la Ley Nº 113 de 2012 queda integrado por 25 tributos, de ellos 19 impuestos, 3 contribuciones y 3 tasas. Es oportuno significar que si bien, cuantitativamente, existe un aumento de las categorías fiscales con respecto al régimen precedente, cualitativamente, varios de los tributos exigibles son solo el resultado de concreciones y un mejor desarrollo estructural de hechos imposables anteriormente existentes¹⁷; incluso, algunos de los tributos que en la ac-

17. Es el caso de los impuestos sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales, y sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones donde, en virtud de los Artículos 29 y 30 de la Ley Nº 73 de 1994, la propiedad de viviendas, solares yermos, fincas rústicas y embarcaciones, y la propiedad o posesión de tierras ociosas que injustificadamente no se explotasen, calificaban como hechos imposables del Impuesto sobre Propiedad o Posesión de Determinados Bienes. Lo mismo sucede con la Contribución a la Seguridad Social donde los Artículos 53 y 56 de la precitada Ley incluían aquella a pagar por las entidades que emplean a los beneficiarios del régimen de la seguridad

tualidad presentan una fisionomía propia, ya se aplicaban a través de Resoluciones del Ministro de Finanzas y Precios bajo la cobertura de hechos imponibles genéricos¹⁸ o constituían obligaciones financieras no calificadas como impositivas¹⁹. Sin duda alguna, la reforma tributaria, que implementa el actual sistema tributario, da continuidad al programa de transformación estructural del sistema fiscal que iniciase la Ley N° 73 de 1994.

Sin ánimo de adentrarnos en el análisis de las particularidades de cada una de las figuras tributarias, las principales novedades que introduce la nueva Ley resultan ser:

- Sujeción al Impuesto sobre los Ingresos Personales de las personas naturales cubanas y extranjeras que no residan de manera permanente en el territorio nacional, por aquellos ingresos que obtengan o generen en este; a diferencia ello de las previsiones de la Ley N° 73 de 1994 que solo gravaba a las personas naturales extranjeras en tanto permaneciesen en el país por un término superior a 180 días en un mismo año fiscal y en razón de los ingresos obtenidos o generados en el territorio nacional. De manera similar, sujeción de las personas jurídicas extranjeras al Impuesto sobre Utilidades por aquellos ingresos obtenidos en el territorio nacional, sin perjuicio de que cuenten o no en este con un establecimiento permanente.
- Previsión de un mínimo exento anual para la liquidación y pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales para aquellas

social, y una contribución especial de los trabajadores beneficiarios de la Seguridad Social, y de la que resultan en la actualidad la Contribución a la Seguridad Social y la Contribución Especial a la Seguridad Social.

18. Son los supuestos de los impuestos por el Uso y Explotación de Bahías y por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre.

19. Así, el Impuesto Aduanero, que se excluyó desde el año 1967 del sistema tributario en virtud de la Ley N° 1213, de 27 de junio de 1967. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria N° 4, de 7 de julio de 1967.

personas naturales con residencia permanente en Cuba, lo que favorece una disminución de la carga tributaria. Asimismo, al objeto de la liquidación y pago de este Impuesto, se establecen alícuotas progresivas únicas, a diferencia de las normas precedentes que preveían, respectivamente, alícuotas progresivas para los ingresos obtenidos en pesos cubanos y en moneda libremente convertible, y se aplica, para su liquidación, la tasa de cambio vigente para las operaciones de compra del peso convertible (CUC) a la población, a diferencia de normas precedentes que preveían su pago en la moneda en que fuesen obtenidos.

- Se establece un régimen de tributación especial para la liquidación y pago del Impuesto sobre Utilidades para las cooperativas no agropecuarias; régimen este donde la carga tributaria es menos gravosa en relación con el trabajo por cuenta propia.
- Se establece que, para aquellas entidades que comercialicen en la red de comercio minorista bienes o presten servicios en pesos convertibles y tributan, según su caso, los impuestos sobre las Ventas y los Servicios, el pago de estos tributos no puede implicar el incremento de los precios o tarifas minoristas.
- Para el caso del Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias, a las transmisiones de bienes inmuebles y bienes muebles sujetos a registro público o escritura notarial, derechos, adjudicaciones, donaciones y herencias gravadas se adicionan las transmisiones de bienes muebles e inmuebles dispuestas mediante resolución administrativa o judicial.
- Con respecto a la tributación por el uso o explotación de recursos naturales y para la protección del medio ambiente, se establecen, entre otros, un impuesto por el uso o explotación de las playas que grava a todos los agentes económicos que aprovechen determinadas zonas de playa para el desarrollo de sus operaciones económicas, con fines turísticos y de prestación de servicios; un impuesto sobre aquellos actos de vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas del país, que tiene como objetivo desestimular la contaminación por el vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas y

constituir un mecanismo de resarcimiento para contribuir a financiar los gastos para la protección y conservación del medio ambiente, pagadero por las personas jurídicas que usan los cuerpos receptores de las cuencas hidrográficas como lugar de destino de sus residuales; y un impuesto por el derecho de uso de las aguas terrestres, que grava el uso de las aguas terrestres con fines técnico-productivos o para la prestación de un servicio, pagadero por las personas naturales y jurídicas, siempre que la capten directamente con sus propios medios y recursos.

- Reconocimiento del carácter y naturaleza tributaria del Impuesto Aduanero pues, sin perjuicio de resultarle de aplicación las normas generales y procedimientos administrativos del sistema tributario, con anterioridad calificaba como un ingreso no tributario.
- Establecimiento, para el desarrollo sostenible de los municipios, de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local; ingresos estos que se destinan al financiamiento de actividades dirigidas al desarrollo territorial sostenible, a través de la gestión de los consejos de la Administración municipales.

Además, con carácter general, la Ley incluye en su texto las reglas generales para el cálculo, liquidación y pago de los diferentes tributos, previsto con anterioridad, preferentemente, en normas reglamentarias.

A su vez, es pertinente señalar que, con la perspectiva de incentivar el desarrollo de las producciones agropecuarias, en la nueva Ley se establece un régimen especial para el sector agropecuario que regula, de manera diferenciada, las obligaciones tributarias derivadas del pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre Utilidades, sobre las Ventas, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales, sobre el Transporte Terrestre y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, así como de la Contribución a la Seguridad Social; sin perjuicio ello del pago de los restantes tributos en

cuyo hecho imponible incurran las personas naturales y jurídicas dedicadas a la actividad agropecuaria.

La consideración del tributo como medio de consecución de fines económicos-sociales se enfatiza en el actual contexto y es una nota destacable del nuevo ordenamiento jurídico tributario. Lo anterior puede argumentarse, por un lado, desde la forma de configurar determinadas especies tributarias en las cuales se internalizan las finalidades extrafiscales y, por otro lado, desde la variedad de beneficios fiscales que se plasman.

Para el primer caso puede decirse que se refuerza la protección del medio ambiente mediante los impuestos por el Uso o Explotación de las Playas, por el Uso y Explotación de Bahías, por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres, por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre, así como por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.

Para el segundo caso, se pueden mencionar los siguientes beneficios fiscales:

- Mantención, en el Impuesto sobre los Ingresos Personales, de la exención sobre los ingresos provenientes del salario, hasta tanto se mantengan las actuales condiciones económicas.
- Política de abrir espacios al trabajo por cuenta propia al aplicar alícuotas progresivas que disminuyen el tipo impositivo en los tres primeros tramos con respecto a aquella vigente en el año 2011, con el objetivo de adecuar la carga tributaria a los niveles de ingreso. En general, a las personas que realizan actividades a título independiente – es decir, los trabajadores por cuenta propia – se les disminuye la carga tributaria entre un 3 y un 7 % para mayores y menores ingresos, respectivamente.
- Mantención, en el Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias, de una bonificación del 20% de la cuantía a pagar por los herederos no aptos para trabajar y que dependen económicamente del causante, así como a los declarados ju-

dicialmente incapaces y a las mujeres de 60 años o más y a los hombres de 65 años o más.

- Tratamiento diferenciado a los productores agropecuarios acorde con la necesidad de estimular la producción de alimentos y de diversos productos del sector, al ser generalizado el Impuesto sobre Utilidades al mismo, con un beneficio fiscal de reducción del 50 % del tipo impositivo que se aplica en los demás sectores de la economía. En igual sentido, actuará la exención a los usufructuarios de tierras estatales del pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, por un periodo de 2 años a partir de la entrega de las tierras y por 4 años si fuera necesario emprender trabajos adicionales por la existencia de plantas leñosas (como el marabú).

No aplicación del Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos hasta tanto no existan las condiciones económicas y sociales que así lo aconsejen, y se exime de su pago a los propietarios de viviendas declaradas inhabitables. A su vez, el estímulo a la construcción de viviendas por esfuerzo propio se expresa en el establecimiento de una exención durante 5 años para aquellos propietarios que hayan construido su vivienda bajo esa forma de construcción, los que serán contados a partir de la fecha de adquisición de la propiedad del inmueble.

- Disminución progresiva del tipo impositivo del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, de un 20 % a un 5 % en un plazo de 5 años, y se ratifica la exención del pago de este impuesto a los trabajadores por cuenta propia, los agricultores individuales y otras personas naturales que sean autorizadas a contratar fuerza de trabajo, por la contratación de hasta 5 trabajadores, y para aquellos trabajadores contratados que excedan de esta cantidad se establece una escala progresiva en proporción al salario medio de la provincia de que se trate.

En otros casos, al existir la posibilidad de variar el tipo impositivo dentro de los marcos que establece la Ley, se procura incentivar o desestimular determinadas actividades o gravar a las personas que mayor capacidad económica manifiesten. Se puede citar en este orden de idea, la posibilidad de aumentar, en el Impuesto sobre Utilidades, su tipo impositivo hasta el 50% cuando concurra la explotación de recursos naturales renovables o no renovables; y de manera similar en el Impuesto sobre los Ingresos Personales, el aumento del tipo impositivo a un 8% cuando, en un mismo año fiscal, una persona obtenga ingresos por la venta de más de una vivienda o más de un vehículo, a partir de la segunda transacción.

También, diferentes artículos de la Ley estimulan y promueven la disciplina tributaria y el fomento de una necesaria cultura en el cumplimiento de las obligaciones tributarias – y en especial de su pago –, mediante el otorgamiento de bonificaciones a los contribuyentes que efectúen sus pagos en plazos tempranos²⁰.

Otra cuestión a considerar en el análisis que se desarrolla, lo constituye la implementación de forma gradual y flexible del sistema tributario, previéndose así un cronograma para su sustitución y atemperación al nuevo orden aprobado y al actual escenario político, económico y social, ello en función de las medidas de corte económico que se adopten y del contexto social y económico que haga posible la efectiva exigibilidad de ciertos tributos²¹.

20. En este orden, valga reseñar las bonificaciones en la cuantía a pagar según Declaración Jurada por los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre la Propiedad o Posesión de Viviendas y Solares Yermos, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas y sobre el Transporte Terrestre, a los contribuyentes que los paguen antes del 28 de febrero y, de manera similar, la bonificación de la cuantía a pagar por concepto de la Tasa por Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial, cuando se pague de forma anticipada la totalidad de las obligaciones del ejercicio fiscal, dentro del primer mes por el que está obligado en ese período.

21. Sirva de ejemplo lo dispuesto en la DISPOSICIÓN ESPECIAL SEXTA de la Ley tributaria objeto de estudio a cuyo tenor: “El Impuesto sobre los Ingresos Personales sobre el salario y demás remuneraciones que califiquen como tal, según lo dispuesto en

En esta línea, las leyes anuales de Presupuesto para los años 2013²², 2014²³, 2015²⁴ y 2016²⁵, en correspondencia con las previsiones de la Ley N° 113 y con las propias precisiones y adecuaciones que ellas recogen, establecen, respectivamente, los tributos que para dichos años se aplican; dígase:

IMPUESTO	2013	2014	2015	2016
• sobre los Ingresos Personales	x	x	x	x
• sobre Utilidades	x	x	x	x
• sobre las Ventas	x	x	x	x
• Especial a Productos y Servicios		x	x	x
• sobre los Servicios	x	x	x	x
• sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos				
• sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas				
• por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales		x		
• sobre el Transporte Terrestre	x	x	x	x
• sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones	x	x	x	x
• sobre Transmisión de Bienes y Herencias	x	x	x	x

las normas especiales y el Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos a personas naturales cubanas y extranjeras con residencia permanente en el territorio nacional, se exigirán cuando las condiciones económicas y sociales aconsejen su aplicación, lo que se aprobará por la Ley del Presupuesto del año que corresponda”.

22. Artículo 46 de la Ley N° 114, *Del Presupuesto del Estado para el año 2013*, de 13 de diciembre de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 56, de 28 diciembre de 2012.

23. Artículo 52 de la Ley N° 117, *Del Presupuesto del Estado para el año 2014*, de 20 de diciembre de 2013. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 5, de 20 de enero de 2014.

24. Artículo 64 de la Ley N° 119, *Del Presupuesto del Estado para el año 2015*, de 19 de diciembre de 2014. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria N° 1, de 9 de enero de 2015.

25. Artículo 71 de la Ley N° 120, *Del Presupuesto del Estado para el año 2016*.

• sobre Documentos	x	x	x	x
• por la Utilización de la Fuerza de Trabajo	x	x	x	x
• por el Uso o Explotación de las Playas		x	x	x
• por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuenas Hidrográficas		x	x	x
• por el Uso y Explotación de Bahías	x	x	x	x
• por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre	x	x	x	x
• por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres		x	x	x
• Aduanero	x	x	x	x
CONTRIBUCIÓN				
• a la Seguridad Social	x	x	x	x
• Especial a la Seguridad Social	x	x	x	x
• Territorial para el Desarrollo Local	x	x	x	x
TASA				
• por Peaje	x	x	x	x
• por Servicios de Aeropuertos a Pasajeros	x	x	x	x
• por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial	x	x	x	x

Así, puede afirmarse que el sistema tributario que la Ley N° 113 establece pretende responder, en términos generales, a principios de finalidad y a principios de organización.²⁶

26. Los principios de finalidad pretenden que el conjunto de tributos cumpla con las finalidades éticas y económicas consideradas habitualmente como orientadores de la actuación de la Hacienda Pública. Así, desde un punto de vista ético o de justicia, un sistema tributario pretendería una distribución equitativa de los costes del sector público y sus figuras integrantes buscar la generalidad respecto a la tributación de las personas y magnitudes incididas y la igualdad, en el sentido de trato fiscal igual a los que son iguales en sus circunstancias personales y magnitudes impositivas. Desde un punto de vista económico, los tributos pretenderían la eficiencia y la neutralidad, que se consigue cuando no se afecta negativamente a las decisiones de los individuos y empresas respecto al trabajo, al ahorro, a la materialización de ese ahorro o a la asunción de riesgos. Al tiempo, el sistema tributario debe garantizar que el sector público coadyuve a la estabilidad económica, para lo que sus figuras y sus recaudaciones deben poseer la

Para finalizar, es preciso referir que en todo este proceso se le concede relevancia capital a la Ley del Presupuesto del Estado. Si bien pronunciamientos de naturaleza tributaria en la Ley del Presupuesto del Estado ya existían²⁷, la Ley tributaria que se examina refuerza el papel de esta como fuente formal del ordenamiento jurídico tributario²⁸ a manera de vehículo de reformas y puntualizaciones al régimen general fiscal vigente.

En esta línea, se expresa en la DISPOSICIÓN FINAL PRIMERA de la Ley N° 113 de 2012 que: “Los tipos impositivos, las bases imponibles y los sujetos de los tributos que se establecen en la presente Ley, solo pueden ser modificados por la Ley Anual del Presupuesto del año que corresponda”, de lo cual se derivan como consecuencias fundamentales que ciertos elementos esenciales del tributo pueden sufrir variación con respecto a la regulación original y que solo se podrán realizar tales modificaciones a través de la ley presupuestaria, cuestión última de gran

adecuada flexibilidad o elasticidad para ajustarse a las fluctuaciones de las magnitudes económicas.

Por su parte, los principios de organización pretenden que la estructura tributaria obtenga, respectivamente, la suficiencia, que exige recaudar lo necesario para cubrir las necesidades de financiación del gasto del sector público, y guardar un orden racional entre sus distintas figuras que facilite el cumplimiento tributario. En ese orden racional exigible a los impuestos, suelen destacarse la sistematización de las figuras para evitar encubrimientos y contradicciones entre ellas, la simplicidad en los planteamientos de cada impuesto y del sistema tributario en su conjunto, la continuidad en las normas regulatorias y el coste mínimo en su recaudación y en su cumplimiento.

27. Establecía el Artículo 54 de la Ley N° 73 de 1994, que: “Los tipos impositivos de esta contribución serán los que anualmente se determinen en la Ley del Presupuesto del Estado”, a cuyo tenor, desde la entrada en vigor de esa Ley el tipo impositivo de la Contribución a la Seguridad Social se fijaba anualmente en la Ley del Presupuesto del Estado; así como también aquel de la Contribución Especial de los trabajadores beneficiarios de la Seguridad Social en determinados sectores y actividades.

28. De acuerdo con el Artículo 6 de la Ley N° 113 de 2012: “Los tributos, cualquiera sea su naturaleza y carácter se rigen por: b) otras leyes que establezcan tributos específicos o los complemente, incluyendo la Ley del Presupuesto.”

significación desde el punto de vista del respeto al principio de jerarquía normativa²⁹.

La utilización de la Ley presupuestaria como fuente de normas tributarias no es algo extraño en el panorama internacional pues, al ser esta contentiva de una previsión de ingresos públicos y una autorización de gastos públicos para un período de tiempo determinado, los ordenamientos jurídicos la habilitan para introducir ciertas modificaciones en el orbe regulador de los tributos, sobre la base de las distintas situaciones de índole económica-social que pueden darse de un año a otro. Sin embargo, su uso desmedido puede quebrantar la coherencia del ordenamiento jurídico tributario³⁰ y la seguridad jurídica de los obligados al pago de los tributos³¹ y complejizar un cálculo correcto en el tiempo de las consecuencias fiscales de cada medida adoptada.

29. Aunque, “no por el rango formal de la norma, sino por la jerarquía del órgano del aparato estatal que ha sido facultado para dictarla o que la ha dictado y por el grado de participación popular en el órgano”. *Vid.* PRIETO VALDÉS, Martha, “Particularidades del Estado y el Derecho en Cuba”, en VALDÉS DÍAZ, Caridad del Carmen (Coordinadora), *Compendio de Derecho Civil*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2007, p. 83.

30. En palabras de FERREIRO LAPATZA: “la certeza del sistema tributario depende, desde luego, de su coherencia interna y externa, es decir, de sus piezas entre sí y del conjunto con los fines, en general, políticos y, en particular, económicos que con él se pretenden conseguir. Pero depende, también fundamentalmente, de la claridad y coherencia de las normas jurídicas que lo regulan”. *Vid.* FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero español*, 19ª edición modificada y puesta al día, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 64.

31. Expresa CALVO ORTEGA que este principio: “gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho. Es lo que se ha definido sintéticamente como «saber a qué atenerse» en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho Público. La importancia de este principio en el ordenamiento tributario obedece a varias razones. En primer lugar, el tributo es una obligación legal de manera que la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos (...). En segundo término, la producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes consecuencia obligada (en muchos casos) de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que la tributación debe ajustarse.(...) Finalmente, la actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo cada vez

Así las cosas, velar por la coherencia, la sistematicidad del ordenamiento jurídico tributario cubano y la seguridad jurídica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, será uno de los mayores retos – al menos desde una perspectiva técnico-jurídica formal – que tendrán los ejecutores de la materia tributaria. No podemos olvidar, citando a SÁINZ DE BUJANDA que: “Lo útil en materia financiera no es que la Administración actúe de prisa, sino que actúe bien; no es cumplir su programa sino que éste sea justo”.³²

IV. Breves consideraciones finales

Constituye la Ley N° 113, de 23 de julio de 2012, una respuesta coherente y comprometida con la necesidad de financiar el creciente gasto público y perfeccionar el sistema tributario que estableciese su antecesora, y aunque nacida al amparo de la actualización del modelo económico cubano, no sería correcto olvidar la reforma tributaria de 1994 que le precedió por cuanto los esquemas y pautas concretas que ha seguido la actual tarea reformadora estaban definidos en aquella.

El sistema tributario, como instrumento de la política fiscal, es un elemento fundamental para influir sobre las actividades económicas desarrolladas por la sociedad en correspondencia con lo cual, en el entorno cubano, el sistema tributario establecido en virtud de la Ley N° 113 de 2012 está llamado a garantizar ingresos públicos con los cuales respaldar las decisiones de gastos públicos, ser una vía de redistribución de la renta, contribuir al desarrollo económico del país y a promover la cultura

más como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias, lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes”. *Vid.* CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3ª edición, Civitas Ediciones, Madrid, 1999, pp. 97 y 98.

32. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Estado de Derecho y Hacienda Pública”, en *Revista de Administración Pública*, N° 6, Septiembre/Diciembre, 1951, p. 203.

tributaria y la responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El tributo, como herramienta para el desarrollo económico del país e incentivo y estímulo de su economía, es una nota que distingue al nuevo ordenamiento jurídico tributario.

V. Bibliografía

Fuentes doctrinales

CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3ª edición, Civitas Ediciones, Madrid, 1999.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero español*, 19ª edición modificada y puesta al día, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997.

HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 20ª edição, revista e ampliada, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2011.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Estado de Derecho y Hacienda Pública”, en *Revista de Administración Pública*, Nº 6, Septiembre/Diciembre, 1951.

_____, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991.

TANZI, Vito, “La reforma tributaria de América Latina en los últimos diez años”, en *Revista de Política y Administración Tributaria*, Nº 2, Editorial SENIAT, Caracas, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 17ª edição, atualizada até 31.12.2009, Renovar, Rio de Janeiro, 2010.

VALDÉS DÍAZ, Caridad del Carmen (Coordinadora), *Compendio de Derecho Civil*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2007.

VARGAS FERREIRA, Marlos, *Finanças públicas para concursos: teoria e 150 questões com garabito*, Elsevier Editora l.t.d, Rio de Janeiro, 2008.

V.V.A.A., *Administración Financiera del Estado cubano*, CECOFIS, La Habana, 2003.

V.V.A.A., *Apuntes de Derecho Financiero cubano*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2005.

ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica ConoSur Ltda., Santiago de Chile, 1998.

Otros documentos

COMISIONES DE ASUNTOS CONSTITUCIONALES Y JURÍDICOS Y DE ASUNTOS ECONÓMICOS, *Dictamen sobre el Proyecto de Ley del Sistema Tributario Cubano*, IX Período Ordinario de Sesiones de la Séptima Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012.

MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS, *Informe de Liquidación del Presupuesto del Estado*, 1995-2007.

OFICINA NACIONAL DE ESTADÍSTICAS E INFORMACIÓN, *Anuario Estadístico de Cuba*, 1995-2013.

PARTIDO COMUNISTA DE CUBA, *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, 2011.

Fuentes legales

Constitución de la República de Cuba, de 24 de febrero de 1976. Edición revisada y concordada por la Dirección de Legislación y Asesoría del Ministerio de Justicia, La Habana, 2005.

Ley N° 1213, de 27 de junio de 1967. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria N° 4, de 7 de julio de 1967.

Ley Nº 73, *Del Sistema Tributario*, de 4 de agosto de 1994. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria Nº 8, de 5 de agosto de 1994.

Ley Nº 113, *Del Sistema Tributario*, de 23 de julio de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria No. 53, de 21 de noviembre de 2012.

Ley Nº 114, *Del Presupuesto del Estado para el año 2013*, de 13 de diciembre de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria Nº 56, de 28 diciembre de 2012.

Ley Nº 117, *Del Presupuesto del Estado para el año 2014*, de 20 de diciembre de 2013. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria Nº 5, de 20 de enero de 2014.

Ley Nº 119, *Presupuesto del Estado para el año 2015*, de 19 de diciembre de 2014. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria Nº 1, de 9 de enero de 2015.

Ley Nº 120, *Del Presupuesto del Estado para el año 2016*, de 29 de diciembre de 2015. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria Nº 1, de 12 de enero de 2016.

Acuerdo Nº VII-78 de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de 23 de julio de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Extraordinaria Nº 41, de 21 de septiembre de 2012.

Decreto Nº 308, *Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios*, de 31 de octubre de 2012. GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA, Edición Ordinaria No. 53, de 21 de noviembre de 2012.