



**UNIVERSIDAD DE SANCTI SPÍRITUS
JOSÉ MARTÍ PÉREZ**

FACULTAD DE HUMANIDADES

CARRERA DE DERECHO

**TRABAJO DE DIPLOMA EN OPCIÓN AL TÍTULO DE LICENCIADA EN
DERECHO**

**TÍTULO: El Sistema Tributario en el sector agropecuario. Su tratamiento
legal.**

Autora: Lizandra Aldercader Guerra.

Tutor: Profesor Asistente, Lic. Tania Peña Valdés, MsC.

Sancti Spíritus

2019

AGRADECIMIENTOS

A Dios, mi Padre Celestial, por su amor y misericordia, por ser su hija y permitirme estudiar esta carrera.

A mi Madre, por su esfuerzo constante y ayuda incondicional, por ser ejemplo de sacrificio y entrega en mi vida.

A mi Padre, por su apoyo constante y ayuda.

A Chichi, quien ya no está entre nosotros, por ser un padre para mí y ser ejemplo en mi vida de dedicación, sacrificio y amor.

A Mi Esposo Adel, por su amor incondicional y su apoyo constante, por aceptarme tal y como soy y estar siempre a mi lado.

A mis abuelos, Norma, Odalina, Nelson y José, por todo el amor que me han dado y por su constante preocupación.

A mis Hermanos, Diego y Lianet.

A mis suegros, Xiomara y Edel, por su preocupación y su apoyo en mi vida.

A toda mi familia, por estar presente en mi vida y apoyarme cuando lo necesito.

A mis amigos, por su amistad y su apoyo, por su ayuda constante.

A mi tutora, Tania, por su dedicación y esfuerzo, por su preocupación y sacrificio, por todo lo que me ha enseñado en el desarrollo de esta investigación.

A los profesores de la Universidad, por todos sus conocimientos.

A todos los que de una forma u otra me han ayudado en la realización de esta investigación.

DEDICATORIA

A mis padres,

A mi esposo, Adel,

A mis familiares y amigos.

SÍNTESIS

La implementación de los aportes en el sector agropecuario, ratifica la función redistribuidora del sistema tributario, lo que permite disminuir la participación del Presupuesto del Estado, estos aspectos nos llevaron a realizar una búsqueda más profunda acerca de este tema que tiene como objetivo general fundamentar los elementos vinculados al régimen especial de tributación del sector agropecuario que estimulan a la producción y aportar a cuenta de los ingresos generados por los resultados. En esta investigación se realizó un breve recorrido histórico para poder comprender el alcance y la magnitud que ha tenido en nuestra sociedad la tributación en el Sector agropecuario y su tratamiento legal a nivel nacional e internacional. También se abordaron aspectos que constituyen el cimiento de nuestra investigación y que nos proporcionan las bases teóricas necesarias para fundamentar la relevancia y trascendencia del tema. Además, se llevó a cabo un estudio comparado de algunas legislaciones foráneas y se argumentaron los elementos vinculados al Régimen Tributario en el Sector Agropecuario.

Se debe entender que tributar no es solo una cuestión de voluntad, sino una obligación tributaria *ex lege* que tiene como objetivo garantizar el desarrollo de la economía y a su vez el sostenimiento de la población. El tratamiento dado a los elementos que determinan y regulan en la ley tributaria el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente del sector agropecuario, servirá como material de consulta. La identificación de dichos elementos posibilita la perfección del tratamiento normativo actual y la realización de una adecuada práctica jurídica.

SUMMARY

The implementation of the contribution in the agriculture sector reinforces the function of redistribution in the taxes system, which allows to diminish the participation of the government budget. These aspects made us to make a deeper searching about this matter with the objective to explain the elements related to the special taxes regime in the agriculture sector. These elements stimulates the production and give, due to the income which are generated by the results.

In this researching history was taken into account to understand the range and the magnitude that has had in our society the taxes system in the agriculture sector and its national and international treatment. Some aspects that constitute the foundation of our investigation were also seen. They gave us the theoretical basis to set the importance of the teme. Besides, a comparative study of some foreing laws was carried out and the elements related to the taxes regime in agriculture sector were established and explained.

Índice

Introducción	1
Desarrollo	6
1.1. La relación jurídica tributaria.	6
1.1.1. Elementos de la relación jurídica tributaria.	6
1.2. Fundamento de la política tributaria.	7
1.3. El tributo.	10
1.3.1. Clasificaciones del tributo.	12
1.4. Estudio comparado de los tributos agropecuarios.	18
2.1. Los hechos generadores de ingresos en el sector agropecuario.	20
2.2. Tributos agropecuarios en Cuba.	25
2.3. Evaluación de la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spiritus de la implementación del Lineamiento General número 43 y 49 del Modelo de Gestión Económica, a partir de los resultados obtenidos con la aplicación de las técnicas elaboradas.	35
Conclusiones	43
Recomendaciones	44

INTRODUCCIÓN

La situación económica en Cuba en los últimos años, afectada por condicionantes externos: por un lado, el bloqueo económico y financiero impuesto y sostenido por el gobierno de los Estados Unidos de América contra la Isla y, por otro lado, la Crisis Económica Mundial generalizada como crisis del sistema, obligan al Estado a tomar constantemente decisiones que le permitan mantener su sistema económico, social y político, a un altísimo costo para un país subdesarrollado.

Nuestra sociedad socialista, está orientada a superar definitivamente el sistema capitalista, “Su finalidad estratégica es el desarrollo integral del ser humano, individual y colectivamente, con elevados valores y principios éticos, siendo imprescindible consolidar progresivamente las bases de las nuevas relaciones sociales” (acepción de algunos términos utilizados en la conceptualización del modelo económico y social cubano de desarrollo socialista y en las bases del plan nacional de desarrollo económico y social hasta el 2030, 2017, p. 4).

Con la implementación gradual de la Ley No. 113 “Del Sistema Tributario”, los aportes tributarios han alcanzado el 75% del total de los ingresos del Presupuesto del Estado, por lo que a través del pago de impuestos, tasas y contribuciones se asegura la mayor parte de los recursos financieros para el sostenimiento de los servicios públicos y básicos de nuestra población, así como financiar producciones para la exportación y la sustitución de importaciones, en sectores vitales de la economía como la agricultura y la industria alimentaria, incluyendo el subsidio por diferencia de precios de los productos normados que se comercializan a la población.

Con la aprobación de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución se expresa la voluntad de nuestro pueblo de actualizar el modelo económico cubano, con el objetivo de garantizar la continuidad e irreversibilidad del socialismo, el desarrollo de la economía y la elevación del nivel de vida de la población y al propio tiempo la necesaria formación de valores éticos y políticos de nuestros ciudadanos.

El Lineamiento 43 aprobado en el VII Congreso del PCC ratifica el papel del Sistema Tributario como elemento redistribuidor del ingreso, basado en los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, a la vez que contribuya

a la aplicación de las políticas encaminadas al perfeccionamiento del modelo económico.

El sistema tributario vigente en correspondencia con el Lineamiento 49 del VII Congreso del PCC que plantea “Perfeccionar la aplicación de estímulos fiscales que promuevan producciones nacionales en sectores claves de la economía, especialmente a los fondos exportables y a los que sustituyen importaciones, al desarrollo local y la protección del medio ambiente.”, define para el sector agropecuario un régimen especial de tributación, contenido en el Libro V de la Ley Tributaria.

Por estas razones y con la implementación de tributar en el sector agropecuario, se ratifica la función redistribuidora del ingreso del sistema tributario, lo que permite disminuir la participación del Presupuesto del Estado en el financiamiento de los gastos públicos, esto requiere ser un asunto tratado pues a pesar que la obligación de tributar se encuentra regulado en nuestra Ley del Sistema Tributario con el objetivo de garantizar el desarrollo de la economía y a su vez el sostenimiento de la población, garantizando con los ingresos una eficiente recaudación de ingresos al presupuesto del Estado, se debe tener en cuenta que persisten insuficiencias tales como la ausencia de un periodo adecuado de presentación de la declaración jurada, liquidación y pago de tributos sobre los ingresos personales acorde con el ciclo de producción agropecuario, la no correspondencia entre los ingresos y gastos, dentro del año fiscal pues hay períodos en que sólo se invierte en el proceso agropecuario lo que produce una sobre ejecución de los gastos autorizados a deducir de los ingresos obtenidos, la omisión en el tratamiento legal de cuáles son los gastos a considerar dentro del por ciento autorizado a deducir.

De todo lo expuesto ut supra se colige, que el Sistema Tributario recién implementado, debe avanzar gradualmente en su aplicación y amplitud como mecanismo para la redistribución de los ingresos en la sociedad, constituyendo, además, un mecanismo regulador de la actividad económica que debe estimular la eficiencia y el trabajo y contribuir a la aplicación de medidas encaminadas al perfeccionamiento del modelo de gestión económica.

Por todo lo anterior, se planteó como problema científico de esta investigación la siguiente interrogante: ¿Cómo la definición normativa del Régimen Tributario en

el Sector Agropecuario en Cuba propiciaría una eficiente recaudación de ingresos al presupuesto del Estado?

Al respecto, la hipótesis propuesta plantea que, Si la normativa complementaria del sistema tributario constituye, un mecanismo regulador de los términos de liquidación y pago, así como del equilibrio entre los ingresos y gastos derivados de la actividad económica agropecuaria, entonces esta propiciaría estimular la producción y el trabajo, contribuyendo a una eficiente recaudación de ingresos al presupuesto del Estado.

Variables:

Variable Independiente: regulación de los términos y del equilibrio entre los ingresos y gastos.

Variable dependiente: estimular la producción y la eficiente recaudación de ingresos.

En correspondencia el objetivo general de la investigación es:

Fundamentar los elementos vinculados al régimen especial de tributación del sector agropecuario que estimulan a la producción y aportar a cuenta de los ingresos generados por los resultados.

Para darle respuesta se plantean los siguientes objetivos específicos:

- 1- Fundamentar histórica y doctrinalmente el sistema de tributación y su tratamiento legal.
- 2- Comparar a través del estudio de algunas legislaciones foráneas el régimen de tributación para el sector agropecuario.
- 3- Evaluar la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación del Lineamiento General número 43 y 49, del Modelo de Gestión Económica.
- 4- Determinar los elementos vinculados al régimen especial de tributación del sector agropecuario que estimulan a la producción y aportar a cuenta de los ingresos generados por los resultados.

Para desarrollar nuestra investigación nos apoyaremos en los métodos científicos siguientes:

- Análisis y síntesis: Posibilitó analizar las normas del Ordenamiento Jurídico cubano en materia tributaria, evaluar si resulta eficiente la regulación del cumplimiento de las contribuciones tributarias a partir de los elementos determinantes configurados en la norma.
- Histórico- Jurídico: Este método nos permitió valorar la génesis, evolución y modificaciones del tributo y los elementos que determinan la configuración, y la tipificación del régimen especial de tributación del sector agropecuario y su tratamiento legal
- Jurídico- doctrinal: Permitted determinar qué investigaciones se han realizado, quienes las han efectuado, y qué perspectivas o enfoques se han sostenido; además de que este método ofrece herramientas teóricas para la explicación de los argumentos que se ofrecen a lo largo de la investigación y nos propiciará valorar con argumentos las críticas que se realicen ante la posición adoptada.
- Jurídico- comparado: El mismo permitió realizar un análisis sobre el tratamiento legal que se ofrece sobre el régimen especial de tributación del sector agropecuario y su tratamiento legal en legislaciones foráneas. Las disposiciones normativas analizadas fueron las normas que en materia tributaria y fiscal rigen en cada uno de estos Estados.
- Estudio de documentos: Permite revisar las más disímiles fuentes bibliográficas, lo que supone un análisis profundo de aquellos materiales que propician los basamentos teóricos, doctrinales, académicos y jurisdiccionales. Su utilización permite fundamentalmente definir y caracterizar.

Las técnicas de investigación utilizadas fueron:

Técnica de investigación documental:

- Investigación Bibliográfica: Para buscar información teórica y doctrinal relacionada con el tema de investigación, así como de legislación sobre el tema.
- Investigación Hemerográfica: Para obtener información en revistas especializadas y periódicos digitales o impresos, vinculados con el objeto de la investigación.
- Encuesta: Permitted valorar en los contribuyentes, el estado de opinión referente a los aportes que realizan a cuenta de sus ingresos personales.

- Entrevista: Permitió evaluar la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spiritus de la implementación de los Lineamientos Generales número 43 y 49 del Modelo de Gestión Económica

Tipo de estudio

Es un estudio descriptivo porque se pretende caracterizar un determinado fenómeno, especificar sus propiedades. De igual modo la investigación está amparada de un diseño no experimental, que responde a las características del asunto a estudiar. El presente diagnóstico es abordado desde una perspectiva cualitativa y los datos obtenidos se traducen también en resultados cualitativos. El tema resulta novedoso pues se reflexiona sobre el régimen especial de tributación del sector agropecuario y su tratamiento legal. Asimismo, se propone nuevas concepciones sobre la regulación e implementación de la norma reguladora del beneficio social del país y a la par contribuir a la relación jurídica en materia tributaria.

El aporte de la investigación radica en la valoración que se realiza del tratamiento dado a los elementos que determinan y regulan en la ley tributaria el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente del sector agropecuario, que servirá como material de consulta. La identificación de dichos elementos posibilita la perfección del tratamiento normativo actual y la realización de una adecuada práctica jurídica.

DESARROLLO

I: Generalidades del Sistema Tributario en el Sector Agropecuario a la luz del Modelo de Gestión Económica.

1.1- La relación jurídica tributaria.

La relación jurídica comprende, en un sentido amplio, toda relación social; y en sentido estricto, es aquella donde el sujeto activo es titular de un derecho subjetivo, se destaca la obligación como la situación jurídica en la que el sujeto debe realizar una prestación a favor de otro. También es definida como:

Una situación en la que se encuentran dos o más personas, que aparece regulada como una unidad por el ordenamiento jurídico, organizándole con arreglo a determinados principios, y que le considera, además, como un cauce idóneo para la realización de una función merecedora de la tutela jurídica (Diez-Picazo, 1990, p.85).

En este orden, la relación jurídica tributaria es un conjunto de vínculos y relaciones que se establecen entre sujetos de derechos en función de una obligación, el pago del tributo, y en virtud de la Ley. Las normas que crean y regulan los tributos configuran, dentro del ordenamiento jurídico total, el ordenamiento jurídico tributario. Los vínculos y relaciones creados y disciplinados por tales normas son, en este sentido vínculos y relaciones jurídico-tributarias (Díaz, et, al., 2005).

Procede distinguir la relación jurídica tributaria en sentido amplio, es decir, contentiva de cuantos vínculos jurídicos produce la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los contribuyentes, de la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria, o sea, aquella que solo comprende el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago (Díaz, et, al., 2005).

1.1.1- Elementos de la relación jurídica tributaria:

❖ Personales:

- El contribuyente: que es la persona natural o jurídica, al que la Ley impone la obligación de tributar.
- La Administración Tributaria: que es la persona jurídica pública encargada de la recaudación, control, fiscalización y cobranza de los tributos.

❖ Reales:

Los elementos reales de la relación jurídica tributaria los constituyen el hecho imponible, la base imponible y el tipo impositivo, así como también lo constituye el precio o prestación pecuniaria, así como los bienes y derechos de propiedad de los contribuyentes.

❖ Formales:

El carácter formal de la relación jurídica tributaria, resulta de la configuración del hecho imponible, el haber aportado correctamente y en el término establecido, para realizar cualquier trámite ante la ONAT se requiere de su solicitud, y documentos de pruebas debidamente certificados, lo que no obliga a la administración tributaria a acceder a la solicitud del contribuyente y se formula según el modelo establecido para este, además debe ser debidamente firmada por el representante de la entidad (Manual de normas y procedimientos PTJUR 4).

Las complejidades e importancia de la actividad tributaria han obligado al legislador a conferirle carácter formal, pues requiere, para ser eficaz, la forma escrita, ajustada a lo previsto, no debe ser contra legem.

1.2- Fundamento de la política tributaria.

Al preguntarnos sobre la constitucionalización en el país de la obligación de tributar y de la presencia en la Carta Magna de los principios esenciales de contenido jurídico-tributario, la respuesta sería difícil pues nuestra Carta Magna se caracteriza por su escasez en esta materia y no presenta una sistematización adecuada en cuanto a la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas

públicas, ni en ella se establecen expresamente los principios básicos de justicia tributaria reconocidos por la doctrina y regulados en los sistemas fiscales modernos.

En la Constitución cubana, puesta en vigor en este propio año, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos constitucionales, e incluso en el constitucionalismo histórico cubano, no aparece expresamente reconocida la obligación de tributar. No obstante, en virtud de una interpretación, pues interpretar no es sino determinar el sentido de la norma, es decir, averiguar el mandato contenido en ella, puede entenderse que ha de estar presente tal obligación, y legitimarse así un sector tan importante de la actividad del Estado como es la tributación; de considerarse que el deber de contribuir ha de derivar directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política económica y social, en tanto el sistema tributario en su conjunto, y cada tributo en particular, forman parte de los instrumentos de política económica y social de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados y cuya realización exige una actitud solidaria de los ciudadanos; a lo cual se añade que la función recaudatoria del sistema tributario está expresamente enunciada en el artículo 4 de la Ley N.º 113 del Sistema Tributario, de fecha 23 de julio de 2012, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos, han de constituir instrumentos de la política económica general y responder a las exigencias del desarrollo económico-social del país». Así responde consecuentemente, a criterios económicos y sociales, el cumplimiento de los fines o la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza y garantiza.

Adicionalmente, y de igual manera, en virtud de una interpretación de la letra de la Constitución, pudiera considerarse que en el Título I cuando hace alusión a los principios fundamentales en los que se sustenta el país, menciona la equidad, que es uno de los principios de la justicia tributaria, haciéndolo extensivo a toda la sociedad y a todos los sectores de esta.

Además, se puede interpretar que regula el deber de contribuir en el artículo 90, Capítulo IV del Título V, donde establece los deberes de cada ciudadano cubano, especificando en el inciso d) que es un deber contribuir a la financiación de los gastos públicos en la forma establecida por la Ley. En el Capítulo V, artículo 91,

al hablar de los extranjeros residentes en el territorio cubano, establece que se equiparan a los cubanos en la obligación de contribuir a la financiación de los gastos públicos en la forma y la cuantía que la Ley establece.

Por tanto, pudiera concluirse que, aunque de manera imperfecta y asistemática, en el texto constitucional cubano se hace alusión a que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos y a que se asienten los principios del justo reparto de las cargas públicas según la capacidad de cada cual, que constituyen la base del moderno Derecho Tributario.

En otro orden, resulta necesario destacar que en la normativa cubana no solo es en la Constitución donde se establecen importantes normas sobre el contexto tributario, pues existen leyes que, si bien ostentan un rango inferior al constitucional, tienen también una extraordinaria importancia en el orden material y prevén una serie de principios materiales de justicia tributaria a través de los cuales se concreta el deber de contribuir.

Es el caso de la mencionada Ley Tributaria, admitida la gran importancia que reviste la formulación y el reconocimiento legal de los principios tributarios, se señala equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos»; lo cual constituye una declaración de principios que ofrece un mandato de respeto y de perfeccionamiento.

La generalidad tributaria no es más que una consecuencia del principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley, que se consagra en la vigente Carta Magna de la República, en materia tributaria supone la necesidad de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas. Según (Queralt, 1999): “Es un requerimiento directamente dirigido al legislador por el que se le exige tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica” (p.85).

En una sociedad en la que el principio de igualdad ante la Ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario no se lucha contra la subsistencia de privilegios –que ya no encuentran cabida en la sociedad cubana, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario de forma tal que no existan privilegios amparados por ley y que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar esta; constituye así el principio de generalidad un requerimiento al legislador para que

cumpla con la exigencia de tipificar como supuesto imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea demostrativo de capacidad económica.

La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, por cuanto un sistema tributario solo podrá ser justo e igualmente así el reparto de la carga tributaria– si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago; esto exige que todas las personas, naturales o jurídicas, sean sometidas a imposición, en tanto ostenten capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria (Chinea,2017).

Si todos los ciudadanos, de acuerdo con el principio de generalidad, han de contribuir a financiar los gastos comunes, es evidente que el reparto de dicha carga ha de realizarse según un criterio de justicia; idea esta cuya formulación en el ámbito tributario es el principio de equidad, predicado constitucionalmente como valor supremo del ordenamiento jurídico.

Este principio encierra la idea de igualdad, teniendo por fundamento que no se grave a quien no tenga capacidad para soportar el pago; que la cuota por pagar sea proporcional a la referida capacidad y que quienes se encuentren en similar situación económica reciban similar tratamiento (Diaz, et, al., 2005).

La regulación cubana vigente en esta materia establece que 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 ingreso. La fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes en el ordenamiento tributario cubano, exige que las cargas fiscales imputables se estructuren de manera tal que reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago, de forma que la imposición resulte igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente (Queralt, 1999).

1.3- El tributo.

Varios son los autores que han dado su concepción de tributo Royo, (1988) define el tributo como “la prestación pecuniaria de carácter coactiva impuesta por el Estado u otro ente público con el objetivo de financiar gastos públicos” (p.94). Este concepto deja fuera un elemento fundamental que no puede faltar en la

concepción del tributo, y es su naturaleza legislativa. Los hechos impositivos y los tributos que deben aportarse han de imponerse por mandato legal.

Para Bujanda, (1990) el tributo no es otra cosa que “el recurso o mecanismo jurídico de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios” (p.212), siendo la especie más importante de los ingresos públicos. Cuantitativamente constituyen la mayor fuente de ingresos en los Estados Modernos. Son científicamente la categoría más elaborada y legislativamente la más regulada.

Para Lapatza, (2000), el tributo es “una obligación de dar una suma de dinero establecida por la ley, conforme al principio de capacidad” (p.182). Los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado exige en el ejercicio del poder soberano, a quienes a él están sometidos. Son prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito que vienen establecidos por la ley. Los tributos se hacen efectivos mediante el desarrollo de la actividad financiera del Estado. La Ley 113 de fecha 23 de julio de 2012, del Sistema Tributario Cubano establece en su artículo 5, inciso x) que se entiende por tributo: las prestaciones pecuniarias que el Estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener los recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos y el cumplimiento de otros fines de interés general.

El Derecho Tributario por el propio principio de objetividad normativa debe estar en constante cambio, pues sólo así puede ofrecer la imprescindible nota de la seguridad jurídica frente al poder público.

Se considera que el concepto dado por Ferreiro Lapatza, es el más completo porque no olvida que, es una relación jurídica constituida mediante una obligación de dar que nace por la realización de un hecho imponible y en la que el acreedor puede exigir al deudor una determinada prestación.

Los tributos además de ser medios para recaudar ingresos, han de constituir instrumentos de la política económica general y responder a las exigencias del desarrollo económico-social del país. El tributo se configura jurídicamente como una obligación, una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación (Lapatza, 2000).

En fin, los tributos son ingresos públicos que el Estado exige a través de sus órganos, en el ejercicio de su poder financiero a través de normas jurídicas; no constituyen un acto antijurídico, sino recaudar en bien del Estado. De las definiciones anteriores se pueden concluir las siguientes características:

- ✚ Se trata de una prestación patrimonial obligatoria, consistente, generalmente, en dinero.
- ✚ Ha de ser creado y establecido por medio de una Ley.
- ✚ Son debidos al Estado u otro ente público.
- ✚ Se establecen con la finalidad de obtener recursos para satisfacer las necesidades financieras de Estado y los demás entes públicos.
- ✚ No constituyen la sanción de un ilícito.

Según la Ley 113 en su artículo 6, los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, se rigen por la Ley, otras leyes que establezcan tributos específicos o los complemente, incluyendo la Ley del Presupuesto; y las disposiciones complementarias y demás regulaciones tributarias que emita el Ministro de Finanzas y Precios al amparo de las facultades otorgadas por ley. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

1.3.1- Clasificaciones del tributo:

a) Impuestos

El impuesto representa la categoría tributaria fundamental, y es donde se aprecian con mayor claridad, las notas propias del tributo, empleándose incluso en numerosas ocasiones como sinónimo del tributo. Desde el punto de vista doctrinal, (García, 1991) lo define como: “una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir a personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (p.436). La Ley 113 del Sistema Tributario, vigente actualmente en el país, establece que el impuesto “es el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica”.

En el impuesto se destacan los siguientes elementos esenciales:

- ✚ Carácter obligatorio,

- ✚ Ausencia de toda relación de correspondencia entre el pago del impuesto y cualquier contraprestación directa del Estado a favor del contribuyente (Díaz, et, al., 2005).
- ✚ Presencia de capacidad contributiva en aquel llamado a satisfacer el impuesto.
- ✚ Exigencia de su pago a título definitivo.
- ✚ Destinado a la cobertura del gasto público.

El impuesto tiene como fuente la ley y no la voluntad de los obligados, de ahí que su cumplimiento sea exigible de forma obligatoria, incluso por la vía coactiva. Siempre que se impone un impuesto, el obligado deberá, forzosamente, cubrirlo y, en cambio, el Estado nunca estará obligado a otorgarle una concreta contraprestación, lo cual se deriva del principio de que los impuestos se destinan a cubrir los gastos generales del Estado, o sea, que se pagan sin la posibilidad de recuperación y sin esperar ninguna contraprestación a cambio (García, 1991). Desde el punto de vista doctrinal, se han esbozado diferentes clases de impuestos, estos son:

Por el objeto:

- Impuestos directos: que gravan la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta, en cuanto reflejan, directamente, la capacidad económica del individuo. Gravan la riqueza en si misma, directa e inmediatamente considerada.
- Impuestos indirectos: que someten a tributación manifestaciones mediatas e indirectas de capacidad económica, como ocurre con la circulación o el consumo de la riqueza.

Atendiendo a la determinación de la cuota:

- Impuestos objetivos: que gravan una determinada riqueza sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo.
- Impuestos subjetivos: son aquellos en que la situación personal del sujeto pasivo se tiene en cuenta, de una u otra forma, para determinar la existencia y cuantía de la cuota, es decir que la regulación de impuesto tenga en cuenta las circunstancias personales (generalmente familiares) del sujeto pasivo.

Atendiendo a la determinación del hecho imponible:

- Impuestos reales: son los que gravan una manifestación de la riqueza que, puede ser pensada y consiguientemente definida por la norma sin referencia a ningún sujeto determinado. En fin, son los que gravan la riqueza objetivamente considerada, sin atender a la situación personal de quien la posee.
- Impuestos personales: son los que gravan una manifestación de la riqueza, atendiendo a la situación económica del contribuyente según resulte de su renta o de su patrimonio.

Atendiendo a la determinación de la base imponible:

- Impuestos analíticos: cuando su base imponible se determina individualmente, en función de su fuente de procedencia, para cada uno de sus componentes.
- Impuestos sintéticos: cuando su base imponible se determina de forma global.

Atendiendo al fraccionamiento o no del hecho imponible:

- Impuestos instantáneos: son aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo y se tiene en cuenta por la Ley solo cuando se ha realizado completamente. No hay fraccionamiento del hecho imponible.
- Impuestos periódicos: aquellos cuyo hecho imponible es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo. El legislador fracciona el hecho imponible en su duración, en diferentes períodos impositivos, correspondiéndole a cada uno de ellos el nacimiento de la obligación tributaria (Royo, Derecho Financiero y Tributario, 2002,p.111-112).

b) Tasas:

Las tasas es la segunda de las categorías tributarias, supone 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 pasivo (Royo, Derecho Financiero y Tributario, 2002). A diferencia de los impuestos, las tasas se inspiran en el principio del beneficio, según el cual el coste de los servicios se debe satisfacer, total o parcialmente, mediante una prestación exigida a sus usuarios.

La ley 113 del Sistema Tributario en su artículo 5 inciso u), entiende por tasa: el tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación en servicio o actividad por parte del Estado.

Por tanto, la tasa constituye una obligación tributaria, dentro de sus características están:

- ✚ Es una obligación ex lege, es decir, disciplinada en su nacimiento, vida y extinción por la Ley,
- ✚ Es un ingreso de Derecho público,
- ✚ Supone una individualización de la actuación administrativa,
- ✚ La Administración está facultada para ejecutar por sí misma su derecho de crédito, sin acudir a la vía judicial.
- ✚ El crédito tributario tiene derecho de prelación frente a otros acreedores,
- ✚ La tasa es el pago que se exige cuando la actividad administrativa, por su naturaleza, es inherente al Estado y solo este puede realizarla, por necesidades para la vida de la comunidad, y
- ✚ Se habla de tasa a la cantidad debida de acuerdo con el mandato de la Ley, que nace de la realización del hecho imponible.

c) Contribuciones:

Dentro de los tributos basados en el principio del beneficio se encuentran, junto a las tasas, las contribuciones; utilizadas para la financiación de actividades o actuaciones de la Administración. Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención, por el sujeto pasivo, de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; aplicándose en la práctica tributaria contemporánea, básicamente en las haciendas locales (Díaz, et, al., 2005).

Se manifiesta, principalmente, en ocasión de la apertura de calles y plazas y su mejora, canalización, obras de irrigación y desagüe, alumbrado, construcción de muelles y astilleros. Tributo este cuyo supuesto de hecho se refiere y relaciona, con la realización de una actividad administrativa pública concreta que, a

diferencia de las tasas, no es susceptible de prestarse individualmente a cada ciudadano.

Ayala, (2002) define a la contribución especial como:

Una compensación pagada con carácter obligatorio, al ente público, con ocasión de una prestación o actividad realizada por él con fines de utilidad pública y no en forma individual y divisible, pero que proporciona también ventajas especiales a ciertos sujetos (p.56).

El ordenamiento tributario cubano la define como “el tributo para un destino específico y determinado, que beneficia directa o indirectamente al obligado a su pago”, en el artículo 5 inciso g) de la Ley 113.

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

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

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

Manifiesta Picazo, (1993) que:

”la locución latina *interpretes* procede del griego meta fraxtes e indica al que se coloca entre dos que hablan para hacer conocer a cada uno de ellos lo que el otro ha dicho o está diciendo” (p.235).

Puede encontrarse en el vocabulario cotidiano el término «interpretación» utilizado para designar diferentes situaciones. Por ejemplo, el que traduce lo que

hablan dos personas en idiomas o lenguajes diferentes se designa intérprete, al igual que aquel que ejecuta una obra artística cualquiera, ya sea literaria, musical, teatral, u otras. No debe comprenderse el acto de interpretar como una mera labor de intermediación, sino que, inevitablemente, su ejecutor, ante cualquiera de los casos anteriores se encuentra realizando su propia obra interpretativa.

Todo acto de realización o de aplicación del Derecho parte de la interpretación, relacionar la interpretación solo con la labor de aplicación que realizan los operadores jurídicos por ser la más palpable, desde un análisis amplio, devendría una visión restrictiva. La interpretación jurídica es imprescindible en cualquier forma de realización del Derecho, incluso en la más pura, como actividad frecuentemente inconsciente y previa al cumplimiento de las normas jurídicas por parte de los ciudadanos. No obstante, alrededor de este tema adquieren notable relevancia los análisis de la interpretación vinculada a la labor desplegada por los jueces al aplicar el Derecho en los casos que ante ellos se presentan para ser solucionados.

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

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

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

Los principios de la imposición constituyen un conjunto de criterios o características que debe presentar el sistema tributario para cumplir con unas exigencias mínimas de racionalidad, eficiencia y justicia, al servicio de los objetivos generales de actuación del sector público. Su naturaleza, contiene componentes de carácter normativo y positivo en tanto constituyen, por un lado, la expresión operativa de un sistema de valores éticos, sociales o económicos

desde los cuales enjuician una realidad tributaria, y, por otro, la expresión de requisitos de carácter técnico para asegurar la contribución del sistema fiscal al cumplimiento de los objetivos generales de la Hacienda Pública (Fernández, 1995).

1.4- Estudio comparado de los tributos agropecuarios.

Numerosos son los ejemplos, en la legislación comparada, que han buscado promover, a través de la tributación, el aumento de la producción y productividad agropecuaria. Varias legislaciones determinan concretamente cuáles son las tierras afectadas por el gravamen, podemos ver por ejemplo el caso de la provincia de Formosa en Argentina, donde se consideran insuficientemente explotados, aquellos predios en que la inversión realizada en ellos no alcance al 20% del avalúo fiscal del mismo. En otros países se identifican primeramente las tierras baldías o incultas¹ y después se procede a verificar cuáles serán afectadas por el gravamen. En Nicaragua, tierras incultas son aquellas que por su naturaleza son aptas para el cultivo, pero que sin motivo razonable se mantienen sin cultivar durante dos años agrícolas consecutivos. En Costa Rica y Guatemala, también, se hace referencia al porcentaje de la superficie inculta, o al índice de carga de ganado por hectárea, que se tomará en cuenta cuando la tierra quede afectada por el gravamen. La imposición se calcula en algunos países sobre la base de una suma fijada por hectárea (Gabón, Túnez, Guatemala, Nicaragua); en otros el gravamen es progresivo (Portugal, Costa Rica, Honduras, Panamá, Venezuela), o constituye un recargo sobre la contribución territorial (China, Tailandia, España, provincias argentinas de Catamarca, Corrientes, Formosa, Río Negro, San Juan y Tucumán) (Sanz, 1975).

En Ecuador se conceden exenciones totales y permanentes (inversiones para conservar o incrementar la productividad de la tierra), temporales (cultivos sustitutivos en áreas tradicionalmente "dedicadas al cultivo de la caña de azúcar" "para aguardiente o panelas": 8 años) y parciales ("praderas artificiales permanentes": 2% del impuesto). Gravámenes adicionales a las tierras ociosas, incultas, notoriamente mal explotadas, o mejorables, según la terminología

¹ Tierras que no se cultivan o que no dan frutos.

aplicada por cada país, existen en Costa Rica, Guatemala, Congo, Venezuela, Panamá, China, Honduras, España, Argentina, Uruguay, etc. (Sanz, 1975).

Fuera del continente americano también existen gravámenes o impuestos en el sector agropecuario. Tal es el caso de España donde, conforme a la Ley de Reforma Tributaria de 1964, se concede una desgravación de hasta 50% de la contribución territorial a favor de quienes realizan inversiones, mejoras y gastos de investigación, para mejorar la productividad de sus explotaciones. Se realiza una reducción proporcional de la contribución territorial, cuando se explotan tierras transformadas de secano² a regadío. En Nueva Zelanda, además de aplicarse el impuesto sobre el valor inmejorado de la tierra, se establece un recargo del 50% cuando el predio no tiene mejoras de un valor de una libra esterlina por acre, o de 1/3 del avalúo libre de mejoras. Disposiciones similares existen en Australia, Portugal y Yugoslavia. Otro ejemplo es China donde se conceden exenciones tributarias para las tierras baldías rehabilitadas por los agricultores. Existen normas análogas en países como Polonia y en la República Árabe Unida en los cuales existe una reducción importante del impuesto territorial, respecto de las tierras de mala calidad rehabilitadas para el cultivo (Sanz, 1975).

Podemos concluir que en todo el mundo existen regulaciones en cuanto a los impuestos que se establecen en el sector agropecuario, en algunos se evidencian limitaciones para los agricultores, pero en otros se promueve la productividad al establecer reducciones de dichos impuestos y beneficios para los productores.

Tanto en legislaciones foráneas como en Cuba se establece como uno de los renglones fundamentales de la economía la producción en el sector agropecuario, destacando la tributación de dicho sector con el fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estableciendo como primicia dentro de la sociedad en general la producción agropecuaria, así como la importancia del Sistema Tributario. En nuestro país, los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados en el 7mo Congreso de Partido en el año 2016, ratifican principalmente la voluntad del pueblo cubano de garantizar el desarrollo de nuestra economía, así como del nivel de vida de

² Tierra de labor que no tiene riego y solo recibe el agua de la lluvia. Ejemplo: el trigo

nuestra población, fomentando en la sociedad los valores éticos y políticos que caracterizan a nuestro pueblo.

El Lineamiento 43 ratifica el papel del Sistema Tributario como elemento redistribuidor del ingreso, basado en los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, a la vez que contribuya a la aplicación de las políticas encaminadas al perfeccionamiento del modelo económico. Teniendo en cuenta las características de los territorios.

El Sistema Tributario vigente en correspondencia con el Lineamiento 49 del VII Congreso del PCC que plantea “Perfeccionar la aplicación de estímulos fiscales que promuevan producciones nacionales en sectores claves de la economía, especialmente a los fondos exportables y a los que sustituyen importaciones, al desarrollo local y la protección del medio ambiente”. Es por eso que existe para el sector agropecuario un régimen especial de tributación, regulado en el Libro V de la ley 113 del Sistema Tributario en correspondencia con la Ley 125 del Presupuesto del Estado para el año 2018, la cual puso en vigor nuevos tributos para este sector, los cuales son el objeto de estudio de la presente investigación.

II: Tratamiento Jurídico de Régimen Especial de Tributación en el sector agropecuario, los elementos determinantes que lo vinculan con el cumplimiento de la obligación tributaria.

2.1- Los hechos generadores de ingresos en el Sector agropecuario.

Al hablar de actividades agropecuarias nos referimos a las relacionadas con la producción agrícola y ganadera. Estas actividades son caracterizadas por la “explotación” de recursos naturales, animales y de capital para lograr productos terminados destinados al consumo y a la venta.

- ✓ Las actividades agrícolas: tienen por finalidad el aprovechamiento de la tierra, para mediante la participación del trabajo humano y de la tecnología producir bienes de consumo y así satisfacer múltiples necesidades, principalmente de alimentación.
- ✓ Las actividades ganaderas: se relacionan con la crianza del ganado vacuno, porcino, ovino, equino, etc. con el fin de obtener productos terminados y subproductos tales como: leche, carnes, pieles, etc.; para comercializarlos o consumirlos.

Existen diversos factores que influyen de manera directa en la gestión agropecuaria, tales como los factores climatológicos, razón por la cual los riesgos son imprescindibles a tal punto que, fuertes sequías, inundaciones, aluviones, erupciones volcánicas, plagas, etc. pueden afectar muy seriamente los objetivos que persigue dicho sector; otro factor es el talento humano, sin el cual es imposible alcanzar las metas propuestas. El talento humano juega un papel fundamental en este tipo de actividades, no solo en cuanto al número de personal necesario sino al grado de preparación y especialización requeridas. Las actividades agropecuarias generan, sin dudas, fuentes de empleo constituyendo así la ocupación de miles de personas. Tenemos también la tecnología como un factor decisivo en el desarrollo de las actividades agropecuarias, de ahí que, la utilización de maquinarias y equipos adecuados permiten aprovechar de la mejor manera los recursos del agro, tratando de que se puedan obtener productos de mejor calidad, en mayores volúmenes, a menor costo, con la debida oportunidad y garantizando su venta en condiciones propicias a favor de los consumidores (El sector agropecuario , 2019).

El sector agropecuario es muy complejo, en él se combinan las leyes económicas y las biológicas. Es un sector primario, donde se generan productos alimenticios de origen vegetal y animal, materias primas para la industria, fondos exportables y energía renovable, por ello resulta imprescindible para el desarrollo económico. Téngase en cuenta que en él se crean mercancías destinadas al consumo y, a la vez, una parte importante de los medios de producción demandados por la agricultura y la ganadería (Nova, 2013).

Entre sus peculiaridades se encuentran: la existencia de tres formas de propiedad (cooperativa, estatal, privada), la interrelación de los procesos económico y natural de la reproducción, el hecho de que la tierra, los cultivos y los animales son medios de producción; formas organizativas propias del proceso agrícola productivo y la incidencia en este de factores como los ciclos temporales y climáticos. La razón fundamental por la cual el sector agropecuario resulta estratégico, radica en su efecto multiplicador. Participa directa e indirectamente en la conformación del PIB, al que tributan la agroindustria cañera y sus derivados, la alimentaria, la tabacalera, la fabricación de bebidas y licores, y otras industrias como la del cuero, la de sogas y cordeles, la maderera; de igual

modo, la producción de energía y la transportación y comercialización de productos agrícolas, beneficiados o no (Casimiro,2017).

En Cuba, antes del triunfo revolucionario existía un descontrol total de todas las esferas de la sociedad y el sector agropecuario no estaba exento. Era conocido que los terratenientes poseían y controlaban más del 50% de todas las tierras. El latifundio se extendió mediante el despojo a los campesinos de sus tierras en forma violenta y brutal, así como por el robo descarado de las tierras del Estado. Meses antes de que se conociera de la victoria del pueblo cubano, las autoridades del Ejército Rebelde se proyectaron en cuanto a este tema, pero no es hasta el año 1959 que se firma la Primera Ley de Reforma Agraria con el Comandante Fidel Castro Ruz al frente.

La aplicación de esta Ley contribuyó a que: se produjera un cambio radical en la estructura de la propiedad territorial cubana, se eliminara el latifundio extranjero, se reivindicara social y económicamente al campesinado cubano al hacerse nuestros campesinos propietarios de las tierras que trabajaban.

El período revolucionario significó una profunda transformación de las estructuras económicas, políticas y sociales existentes. De grandes trascendencias fueron dictados dos cuerpos normativos: La Ley 447/59 de 14 de julio, Ley de Reforma tributaria y la Ley 998 de 5 de enero de 1962 Nueva ley Fiscal, que fue tenida como vehículo de nuestro desarrollo económico y un importante factor de la edificación de la nueva sociedad.

La Ley 447/59 gravó el hecho imponible sobre la renta de fuentes periódicas y permanentes, a la par con las fuentes de ingresos eventuales, estableciendo un impuesto complementario sobre los ingresos personales.

La ley 998/62, estableció un impuesto sobre ingresos que gravó tanto a la persona natural como a la persona jurídica.

Ya para el año 1963 se promulga la Segunda Ley de Reforma Agraria, el 3 de octubre de 1963. Con esta se dispone la nacionalización y por consiguiente la adjudicación al estado cubano de todas las fincas rústicas con una extensión superior a 77 hectáreas y 10 áreas (5 caballerías de tierra). Su aplicación determinó la erradicación de la burguesía rural cubana y llevó hasta un 70% el fondo de la tierra cultivable de propiedad estatal dando efectiva culminación al proceso de reforma agraria en Cuba.

En el año 1967, en un contexto histórico muy específico de Cuba fue promulgada la Ley 1213 de 7 de julio. Esta Ley es relevante, estuvo vigente hasta el año 1997, y reguló muy modificada por regulaciones posteriores, el procedimiento en materia fiscal del sector no estatal de economía. La citada Ley desarticula en gran medida la imposición directa a la renta de la persona natural, ya que eximió del pago de todo tipo de impuesto a las personas naturales y jurídicas cuyo hecho imponible fuera la explotación agrícola, pecuaria o pesquera, hasta que esta forma de imposición se retoma por la Ley 73 de agosto de 1994.

Los años siguientes de Revolución se ven caracterizados por varias medidas en este aspecto, se crea el INRA (Instituto Nacional de Reforma Agraria), las cooperativas cañeras, las cooperativas proletarias, las CPA (Cooperativa de Producción Agropecuaria), las UBPC (Unidad Básica de Producción Cooperada) y las CCS (Cooperativa de Créditos y Servicios), además se instauran los pequeños agricultores³ y con estos se crea la ANAP (Asociación Nacional de Agricultores Pequeños).

Al retener en manos del Estado la mayoría de las tierras nacionalizadas se pretendía el amplio empleo del desarrollo tecnológico e incremento sostenido de la productividad del trabajo, al conservar una estructura productiva que encerraba una potencialidad no explotada, heredado de los grandes latifundios, constituyendo esto el punto de partida de la creación de las grandes entidades empresariales agropecuarias, que se mantuvieron hasta 1993. Hasta dicha fecha se concentró en manos del estado alrededor del 82% del área total (Nova A. , 1998).

Se estima que alrededor de una quinta parte del PIB de Cuba depende de la actividad agropecuaria. Además, ese sector aporta alrededor de 40% de las calorías y 37% de las proteínas que se consumen en la Isla por día (el resto proviene de productos importados); y emplea de modo directo cerca de la quinta parte de la población económicamente activa. De lo anterior se puede deducir

³ El pequeño agricultor es aquella persona que explota la tierra para su subsistencia y la de su familia personalmente o con ayuda familiar y que sus principales ingresos dependen de dicha explotación, también se le considera como tal a todo tenedor privado que posea tierras agropecuarias y forestales.

que la economía familiar de unos cuatro millones de personas depende directamente del desempeño de la esfera agropecuaria. Esta se encadena con diversas ramas de la economía nacional, como la industria mecánica, la ligera, la química, la eléctrica(Casimiro,2017).

Según José Miguel Rodríguez de Armas, viceministro de la Agricultura en el país, en el sector se aplican programas para el incremento de las producciones nacionales, de la recuperación de la ganadería bovina, el fomento de ganado menor; retomar la producción de pollo de engorde con proyectos de inversión extranjera; la modernización de la tecnología en la producción de huevos, y el incremento de los renglones exportables tradicionales. Además, se promueve la generación de nuevos fondos exportables, el abastecimiento al turismo, el perfeccionamiento de la actividad de acopio y un programa cañero-azucarero, así como un amplio programa de construcción de biolèctricas⁴. Para estos y otros proyectos, expresó el Vicetitular de la Agricultura, la Mayor de las Antillas necesita fuentes de financiamiento externo, mediante créditos, proyectos de colaboración o inversión extranjera directa.

Para el sector agropecuario existe además un régimen especial de tributación, pues es uno de los sectores de la sociedad que contribuye con la financiación de los gastos públicos, siendo lo principal que nos ataña en esta investigación. La vigente legislación del Sistema Tributario, Ley 113 aprobada en el año 2012, se refiere a este tema en el Libro V.

2.2- Tributos agropecuarios en Cuba.

El pago de los compromisos tributarios no puede verse como una medida contraria a los intereses del sector productivo, sino como un aporte, poniendo en el centro al productor⁵. Es necesario que los campesinos comprendan por qué y para qué se recauda, cuál es el fin social; luego de años sin erogar impuestos hay que desarrollar la conciencia de contribuir al sostén económico del país.

⁴ Respecto a este tema explicó el Viceministro de la Agricultura José Miguel Rodríguez de Armas en la 22da. Feria Internacional Agroindustrial Alimentaria, Fiagrop 2019.

⁵ Comentó Vladimir Regueiros, director general de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), en el VIII pleno del Comité Nacional de la Asociación de Agricultores Pequeños (ANAP), con sede en el Centro Integral Niceto Pérez de la provincia de Artemisa.

La Ley 113 Del Sistema Tributario en el Libro quinto, en el artículo 359, establece los tributos a los cuales están obligados tanto las personas naturales como las jurídicas dedicadas a la actividad agropecuaria que se han venido aplicando paulatinamente y siempre con una carga tributaria menos gravosa que el resto de los sectores.

Artículo 359: Las personas naturales y jurídicas dedicadas a la actividad agropecuaria, sin perjuicio del pago de los restantes tributos en cuyo hecho imponible incurran, pagan 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, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, así como la Contribución a la Seguridad Social, con arreglo a las especificidades que en este Título se establecen.

Este régimen especial se define a través de exenciones⁶ y bonificaciones, así como otras adecuaciones en los elementos de cálculo de los tributos establecidos en la propia Ley Tributaria con carácter general, que determinan que la carga tributaria, es decir la relación entre los tributos pagados y el total de los ingresos obtenidos en este sector resulte más baja que en el resto de la economía, favoreciendo y estimulando el desarrollo agropecuario en el país.

En este sentido la Asamblea Nacional del Poder Popular, en las sesiones del X Período de la 8va Legislatura, aprobó la Ley No. 125 “Del Presupuesto del Estado para el año 2018”, mediante la cual dispuso, en correspondencia con lo establecido en la Ley del Sistema Tributario, las siguientes medidas:

1. Comenzar en el año 2018 la aplicación del Impuesto sobre la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales, en las provincias Pinar del Río y Cienfuegos, para luego ir aplicándolo en el resto del país.
2. Aplicar a partir del año 2018 el Impuesto sobre las Utilidades a las Cooperativas de Créditos y Servicios (CCS).
3. Aplicar a los productores individuales del sector no cañero el Impuesto sobre los Ingresos Personales mediante la presentación de la declaración jurada al cierre del año.

⁶ Liberación de una carga, culpa, obligación, etc. liberación del pago de tributos.

Es necesario destacar que los ingresos que se captan por estos conceptos constituyen fuentes que contribuirán a respaldar los financiamientos que se destinan al propio sector agropecuario, para la adquisición de equipos, maquinarias, y para el desarrollo económico y social de los territorios, entre otros.

➤ Aplicación de impuestos por la ociosidad de las tierras:

La Ley No. 113 Del Sistema Tributario establece en su Artículo 175, un impuesto que grava la ociosidad de tierras agrícolas y forestales.

Artículo 175: Se establece un Impuesto por la ociosidad de tierras agrícolas y forestales. Se consideran tierras ociosas:

- a) las que no están en producción agrícola, pecuaria o forestal, con excepción de las que sea necesario dejar en descanso, con fines de rotación de cultivos;
- b) las que estén cubiertas de marabú, malezas o plantas invasoras; y
- c) las deficientemente aprovechadas, de conformidad con lo establecido en la legislación especial.

Por su parte la Ley 125 del presupuesto del Estado para el año 2018 lo establece en el artículo 99; al decir:

Artículo 99: Aplicar este impuesto durante el año 2018 en las provincias de Pinar del Río y de Cienfuegos, a partir del balance de la tierra, de conformidad con lo establecido en la Ley No. 113 “Del Sistema Tributario” y lo que a tales efectos se disponga por el Ministro de Finanzas y Precios.

2. En el transcurso del ejercicio fiscal aplican este impuesto las provincias que tengan creadas las condiciones, conforme a las regulaciones que se emitan por el Ministro de Finanzas y Precios.

El Impuesto por la ociosidad de las tierras se aplica a las personas naturales y jurídicas que posean tierras agrícolas y forestales ociosas, sean estas de su propiedad o estatales. En tal sentido pueden estar obligados a su pago, las empresas estatales, las unidades básicas de producción cooperativa, las cooperativas de créditos y servicios y las de producción agropecuarias, así como los propietarios individuales de tierras, los usufructuarios y otros tenentes, cuyas tierras sean declaradas ociosas en el Balance anual de uso y tenencia de la tierra, que elabora el Ministerio de la Agricultura todos los años.

En el Balance Anual de Uso y Tenencia de la Tierra se identifican tierras ociosas que en atención a las condiciones y proyecciones de su explotación no se contemplarán para el pago del Impuesto:

- a) las entregadas en concepto de usufructo, durante el término pactado en el contrato para poner a producir las tierras,
- b) las ubicadas en áreas declaradas protegidas o que se encuentran en proceso de declaración,
- c) las que no puedan utilizarse para producciones agropecuarias, forestales y de frutales, debido a razones topográficas o de preservación del medio ambiente y los recursos naturales,
- d) las destinadas a la defensa del país o que se encuentren enclavadas en las zonas militares,
- e) las que deban preservarse por su relación con hechos históricos o del patrimonio cultural,
- f) las situadas dentro de los límites de la zona costera y la zona de protección de las playas; y
- g) cualquier otra, respecto a la que se disponga alguna prohibición.

Los Ministerios de Finanzas y Precios y de la Agricultura, evaluarán casuísticamente la aplicación de este tributo, en los casos de tierras estatales ociosas vinculadas a programas de desarrollo o preservadas para los distintos fines productivos y que por razones justificadas no sea posible incluir en el fondo ocioso, así como, las que aun cuando se encuentran, en el fondo de tierras estatales ociosas disponibles para su entrega, no existen solicitudes sobre ellas (Documento Programático para la aplicación de los impuestos , 2018).

Sobre este impuesto la Ley 126 del Presupuesto del Estado para este año 2019, prevé en el artículo 101, que se extenderá a las provincias de Artemisa, Mayabeque y Matanzas.

Artículo 101.1 Aplicar el impuesto por la ociosidad de tierras agrícolas y forestales durante el año 2019 en las provincias Artemisa, Mayabeque y Matanzas, a partir del balance de la tierra correspondiente al año 2018 y mantener su aplicación en las de Pinar del Río y Cienfuegos, de conformidad con lo establecido en la Ley No. 113 “Del Sistema Tributario” y lo que a tales efectos se disponga por el Ministro de Finanzas y Precios.

Cuantía del impuesto:

Este impuesto dependerá de la categoría y el área de extensión de las tierras ociosas, según aparece regulado en los artículos 177 y 178 de la Ley 113/2012, o sea estaría comprendido en las categorías desde primera a la cuarta y de 180.00 a 45.00 pesos por hectárea.

Categoría de la tierra	Tipo impositivo en pesos cubanos (CUP)
<i>PRIMERA</i>	<i>180.00 por hectárea</i>
<i>SEGUNDA</i>	<i>135.00 por hectárea</i>
<i>TERCERA</i>	<i>90.00 por hectárea</i>
<i>CUARTA</i>	<i>45.00 por hectárea</i>

Los obligados al pago lo harán anualmente, dentro de los primeros cinco meses de cada año fiscal, en las sucursales bancarias de su domicilio, hubo una excepción con el pasado año 2018, donde la notificación de los certificados de Explotación de tierras se realizó durante el mes de julio, por lo que se pagaron cinco meses (agosto – diciembre). Estas cuantías están establecidas en función de la extensión de las tierras agrícolas y forestales ociosas y de sus categorías agroproductivas. Para las mejores categorías el importe a pagar es mayor, en correspondencia con la afectación económica que significa dejar de producir alimentos en estas tierras.

El pago de este Impuesto es exigible desde el momento en que los propietarios y poseedores de tierras agrícolas y forestales sean notificados por las delegaciones o direcciones de la Agricultura de la calificación de ociosas de sus tierras.

A tales efectos se elabora por estas instancias administrativas, el Certificado de Explotación de Tierras, en el que consta la extensión de tierra ociosa, su clasificación conforme a la categoría agroproductiva, así como el importe del Impuesto que correspondería pagar anualmente.

El primer pago se efectúa dentro del término de sesenta (60) días naturales siguientes a recibir la notificación del Certificado de Explotación de Tierras. Del Impuesto reflejado en esta Certificación se paga la parte proporcional que corresponda a los meses del año que en esa fecha faltaren por decursar y no se considera el mes de la notificación.

Esta calificación no es definitiva porque los obligados a este impuesto podrán solicitar al Ministerio de la Agricultura, el cambio de la calificación de sus tierras ociosas, una vez que se certifique que las tierras ya se encuentran en explotación, cesando así la obligación de pago.

Lo estipulado por el Ministerio de Finanzas y Precios respecto a este impuesto se encuentra en la Resolución No. 15 del 2018 del 24 de enero de dicho año, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria No. 9. Además, el Ministerio de la Agricultura haciendo uso de las facultades que le están conferidas aprobó el Procedimiento para la implementación de los Impuestos sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, y por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales.

La Ley Tributaria establece en su Artículo 182, que los ingresos recaudados por concepto de este Impuesto se destinan al desarrollo de los programas agropecuarios del país. Esta decisión constituye un mecanismo adicional mediante el cual el Estado revierte el tributo cobrado al sector agropecuario en un financiamiento para su desarrollo y crecimiento (Documento Programático para la aplicación de los impuestos , 2018).

➤ Aplicación del Impuesto sobre utilidades a las Cooperativas de Créditos y Servicios (CCS).

La Ley Tributaria vigente establece el impuesto sobre utilidades en el artículo 68, donde establece que:

Artículo 68: Se establece un Impuesto sobre Utilidades al que están obligadas las personas jurídicas, cubanas y extranjeras que obtengan utilidades imponibles, con independencia a su forma de organización o régimen de propiedad.

Dentro del régimen tributario especial que la propia Ley establece en su Libro V para el sector agropecuario, las Cooperativas de Créditos y Servicios (CCS), están obligadas al pago del Impuesto sobre las utilidades. Este tributo se determina por las ganancias propias de la CCS, con independencia de los recursos que corresponden a sus asociados.

Aun y cuando está establecido en la propia ley tributaria, desde que esta entró en vigor se eximió a las CCS del pago de este impuesto. Estos beneficios tributarios se aprobaron mediante las leyes anuales del Presupuesto del Estado correspondientes al periodo del 2013 al 2017. La exención fue aprobada para las

CCS cuyos ingresos fueran generados en más del cincuenta por ciento (50 %) por la comercialización de sus producciones agropecuarias o de la prestación de servicios vinculados a estas producciones, con el objetivo de contribuir al mejoramiento de las condiciones financieras de las mismas.

A partir del año 2018 con la entrada en vigor de la Ley 125 del Presupuesto del Estado para ese propio año, se eliminó la exención del pago de impuesto sobre utilidades a las CCS, por lo que se incorporaron en este año al cumplimiento de esta obligación tributaria. Es por eso que se comienza a aplicar el artículo 371 de la Ley 113 del Sistema Tributario:

Artículo 371: Las CCS pagan este Impuesto aplicando un tipo impositivo de diecisiete punto cinco por ciento (17.5 %) sobre la utilidad neta imponible, siempre que más del cincuenta por ciento (50 %) de sus ingresos provengan de la comercialización de producciones agropecuarias y/o de la prestación de servicios vinculados a este sector; de lo contrario aplican el tipo impositivo de hasta el treinta y cinco por ciento (35 %), establecido de forma general para el pago de este Impuesto.

El establecimiento de la obligación de tributar una cuantía por las utilidades a partir de un tipo impositivo fijo determinado sin tener en cuenta una escala progresiva por tramos que beneficie las deducciones de los gastos incurridos propios de la actividad, limita los principios de generalidad pues el resto de los sujetos presentan y liquidan al presupuesto a través de declaraciones juradas más atinadas, que tienen en cuenta las deducciones de las distintas operaciones financieras, el de equidad pues afecta la carga tributaria y la capacidad contributiva, así como el principio de progresividad que alivia la carga financiera del sujeto.

Para la liquidación del Impuesto sobre Utilidades, el año fiscal se extiende desde el 1ro de enero al 31 de diciembre, fecha en que las CCS cierran su ejercicio económico. A los fines de la determinación y pago del Impuesto sobre Utilidades, las CCS quedan obligadas a la presentación anual, dentro del trimestre siguiente a la conclusión del año fiscal, de una Declaración Jurada de las utilidades obtenidas durante tal período, mediante la cual calculan y pagan el Impuesto correspondiente.

A esta Declaración deben acompañar, las constancias de retención y de pago del Impuesto sobre Utilidades que hayan realizado en el transcurso del año que

se liquida. Los sujetos del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 120 de la Ley Tributaria, sin perjuicio de la liquidación definitiva del año fiscal que corresponda mediante la declaración jurada, están obligados a efectuar, en sus tres (3) primeros trimestres, pagos parciales a cuenta del Impuesto, calculados con el tipo impositivo que corresponda a la utilidad imponible real que se obtenga cada trimestre, lo que atenta contra el principio de generalidad. Al no tener en consideración el periodo de liquidación con el periodo de conclusión de la producción o comercialización de los productos donde se genera la utilidad como en el sector cañero que cuenta con regulaciones especiales de aporte al presupuesto según resultados de la zafra.

De forma excepcional en el año 2018 se comenzó el pago a partir del mes de julio por haber sido en el primer trimestre del año cuando se implementó dicho impuesto (Documento Programático para la aplicación de los impuestos , 2018).

- Impuesto sobre los ingresos personales de los productores individuales del sector no cañero: liquidación anual mediante Declaración Jurada.

Con el objetivo de estimular la entrega de tierras estatales en usufructo y la explotación eficiente de las mismas durante los años 2013 al 2016 se había liberado (exoneración) de la Declaración Jurada y liquidación de este Impuesto a los productores agropecuarios individuales, los que aportaban el cinco por ciento (5%) sobre las ventas de sus producciones a las entidades acopiadoras (empresas y cooperativas).

La Ley 125 del Presupuesto del Estado para el 2018, prevé la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Personales, mediante presentación de Declaración Jurada, por los ingresos obtenidos en el 2018, a los usufructuarios de tierras agrícolas estatales y a los propietarios de tierras agrícolas, tenedores de ganado sin tierra y otros productores individuales de alimentos.

La Ley Tributaria establece este impuesto para el sector agropecuario en dos momentos, primero un importe mínimo de un cinco por ciento (5 %) por las ventas efectuadas a entidades acopiadoras o comercializadoras, que los productores han venido realizando hasta la fecha; y en una segunda fase, el pago adicional que se realizará al final del año fiscal (Documento Programático para la aplicación de los impuestos , 2018).

A los efectos de este impuesto, en la Declaración Jurada se consignarán todos los ingresos obtenidos en el período, tanto los que obtuvo a través de las formas productivas con las que se vincula, como los derivados de las ventas directas que realice, luego de cumplir sus planes productivos o de los excedentes de producción, descontando del total de los ingresos brutos obtenidos en todo el año:

1. un mínimo exento de 10 500.00 pesos;
2. hasta el 70 por ciento por gastos propios de la actividad, conservando por un periodo de cinco años los documentos que justifican sus operaciones;
3. los tributos pagados asociados a la actividad, que incluye el importe mínimo del Impuesto sobre ingresos personales (todo el cinco por ciento retenido durante el período) y los pagos que realizaron por la Contribución especial a la Seguridad Social, excepto los pagos efectuados por el Impuesto por la ociosidad de tierras agrícolas y forestales,
4. para finalizar y determinar el Impuesto adicional a pagar, el resultado que se obtenga, se desglosara en una escala progresiva, por tramos y en el rango del 10 al 45 por ciento, determinándose así el impuesto a pagar, como liquidación anual del tributo (Bauta, 2019).

En relación con los gastos deducibles en el orden del 70% de los ingresos obtenidos, debe justificar con evidencia documental ante la Administración Tributaria (ONAT), el cincuenta por ciento (50 %); es decir, se exige solamente la justificación del 50% de los gastos que deduzca. Como resultado de realizar las deducciones antes referidas, de la totalidad de los ingresos anuales obtenidos, se obtiene la Base Imponible que es la cuantía de ingresos que se lleva a la escala progresiva, para determinar el impuesto a pagar, como liquidación anual del tributo (Documento Programático para la aplicación de los impuestos , 2018).

Este mecanismo contribuye a una mejor redistribución de los ingresos en la sociedad. Es una escala específica para los productores agropecuarios, que cuenta con tramos más amplios y tipos impositivos más bajos, que los establecidos para otros sectores de contribuyentes, lo que constituye un beneficio fiscal para el sector.

La norma grava por igual a contribuyentes con mayores o menores ingresos y tiene en cuenta que pague más quien percibe más ingresos, pero limita los principios de generalidad al sólo tener como obligado al tenedor de tierra independientemente que existan productores que laboren con él en la misma tierra, así mismo el de equidad de la carga tributaria y capacidad contributiva al no tener en cuenta la norma cuáles son los gastos que comprende el 70 por ciento autorizado a deducir de los ingresos, a la par que no se determina ni en las normas complementarias como realizar el análisis entre ingresos y gastos cuando en un mismo año fiscal el productor sólo haya invertido en la producción y los ingresos los obtenga en el venidero año, atenta contra el resultado de realizar las deducciones antes referidas, de la totalidad de los ingresos anuales obtenidos y violando el principio presupuestario de equilibrio al estar ausente uno de los elementos a considerar para obtener la Base Imponible que se lleva a la escala progresiva. Dicha escala está prevista en el artículo 363 de la Ley 113 del Sistema Tributario.

La liquidación anual del Impuesto, se realiza en las sucursales bancarias del domicilio fiscal del productor, con posterioridad al año fiscal, dentro de los primeros sesenta (60) días naturales, lo que afecta o limita el principio de capacidad contributiva al no coincidir el término o fecha de pago con la culminación de su cosecha o producción en ocasión de generar los ingresos, que incentiva a realizar el aporte por sus resultados, más atinada es la norma cuando establece el cumplimiento de la contribución especial a la seguridad social dando un margen de aportarla dentro de los primeros nueve meses del año.

Para los usufructuarios de tierras estatales, la Ley Tributaria prevé un beneficio de exención de la liquidación anual del Impuesto sobre los Ingresos Personales mediante la declaración jurada, por un período de dos (2) años, contados a partir de la fecha de entrega de las tierras. Para aquellos casos que recibieron las tierras infectadas de plantas leñosas no deseadas, y requieren de un proceso de saneamiento, el beneficio se extiende por un período de cuatro (4) años.

El incumplimiento de la presentación de la declaración jurada o su presentación fuera de término, o la subdeclaración de los ingresos obtenidos, constituyen infracciones tributarias definidas en el Decreto No. 308 "Reglamento de las

Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios”, para las que el propio cuerpo legal prevé la aplicación de recargos y sanciones fiscales.

Asimismo, estas conductas, conforme a su magnitud y trascendencia, pueden calificar como delito de evasión fiscal, previsto y sancionado en la Ley No. 62 “Código Penal”.

2.3- Evaluación de la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación del Lineamiento General número 43 y 49, del Modelo de Gestión Económica, a partir de los resultados obtenidos con la aplicación de las técnicas elaboradas.

- Se aplicó una entrevista a especialistas de la Empresa Agropecuaria Integral en la misma se pudo obtener información sobre el cumplimiento del lineamiento de referencia, se constató que se cumplen los lineamientos referidos a la política fiscal mediante el control de los aportes al presupuesto, evitando ser morosos y así no ser sujetos a las determinaciones de deudas a través de auditorías o fiscalizaciones realizadas a la empresa, pero atenta contra el cumplimiento de los pagos o liquidaciones adicionales, que solamente se deducen los pagos por concepto de utilidades que hayan realizado las CCS y que la liquidación es a inicio de año que generalmente no cuentas con las finanzas para pagar pues no coincide con ningún ciclo productivo.
- Refieren además que el control fiscal permite cumplir con la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado y contribuir al desarrollo local a partir de los ingresos que se obtienen por la comercialización de los productos y que a su vez permite distribuir anticipos a los productores por estimulación a partir de los resultados.
- Se aplicó una encuesta a diversos productores con el objetivo de valorar el estado de opinión referente a la retención del aporte por los ingresos personales obteniendo como resultado que el 100 por ciento de los encuestados lo consideran atinado pues se aporta en el momento que reciben el dinero,

- En lo relacionado con la liquidación adicional o declaración jurada que deben aportar a partir de la realización del hecho imponible, revelando la misma que el 100 por ciento manifiesta que aunque tiene una escala con tramos aceptables, no reconoce la totalidad de los gastos en que incurren y el período no es el más aceptado pues es a inicio de año cuando se necesita la finanzas para comenzar a invertir en determinada producción, consideran que es justo el pago a la contribución especial a la seguridad social pues están obligados a realizarla una vez en el año y aprovechan cuando comercialicen una determinada producción.

Para lograr el cumplimiento de los objetivos de la política trazada en los lineamientos del Partidos se debe Implementar medidas para perfeccionar el sistema de control de la recaudación de ingresos, realizándose análisis y coordinaciones con los diferentes organismos implicados, y así estaremos contribuyendo que los pronunciamientos se atemperen y desglosen teniendo en cuenta los ingresos brutos declarados por el contribuyente, atendiendo a los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria.

A la par se debe generar capacidad de riesgo a partir de monitoreo del pago de impuestos sobre las ventas y los servicios de los contribuyentes obligados a su pago a partir de identificación, búsqueda de información y fiscalización intensiva de contribuyentes que obtienen altos ingreso en el ejercicio de su actividad o a través de entidades estatales.

El éxito de la Administración Tributaria está en que los obligados tributarios deben percibir que son observados, requeridos oportuna y correctamente cuando exista una desviación en su cumplimiento tributario y en su caso, obligados administrativamente a cumplir en un plazo rápido, con un costo superior al que hubieran incurrido si lo hubieran realizado de forma voluntaria. Parece esto fácil, pero no lo es en absoluto cuando se trata de una gran cantidad de contribuyentes y múltiples obligaciones tributarias que abarcan hechos imposables de estructura multifactorial.

Si el texto constitucional tutela ese grupo de derechos que se han considerado fundamentales además de ser resultado del reclamo y de las conquistas populares, como es el caso cubano—, esta superioridad tiene que manifestarse no solo en el reconocimiento o la inclusión, sino también en el conjunto de

medios jurídicos materiales para hacerlos valer, frente a cualquier amenaza o lesión.

En el contexto funcional no se genera un problema puramente interpretativo, sino más bien valorativo, de aplicación de las normas. Se produce cuando, a pesar de que el significado de una determinada disposición sea aparentemente claro, resulta incongruente con la realidad o con su aplicación literal a determinado caso. En estos casos, el intérprete deberá corregir el significado adaptándolo a las nuevas circunstancias.

En este contexto podemos encontrar el problema de las lagunas de la ley. Estas se detectan a partir de la interpretación; el operador jurídico primero trata de buscar, interpretando las normas del ordenamiento, aquella que solucione el caso; si no la encuentra entonces llegará a la conclusión de que existe una laguna y deberá solucionarla utilizando las herramientas que le brinda el propio ordenamiento jurídico.

De tal modo, en el caso en que el intérprete constate una laguna que no ha podido evitar durante el proceso interpretativo de subsunción del hecho dentro de la normativa preexistente, entonces será necesario que se acuda a la integración.

Aunque la interpretación estará inevitablemente presente en el proceso integrador –este no se agota en aquella–, sería un error afirmar que con la interpretación se resuelve la laguna; desde este sentido aquella se convierte en una herramienta ineludible para el operador jurídico quien deberá acudir, sin más opciones, a integrar el Derecho.

La interpretación jurídica, desde una visión doctrinal y práctica, no ha sido un tema pacífico y consensuado, y las polémicas que contiene son múltiples, como se ha constatado en las reflexiones anteriores: desde su conceptualización.

Los tributos, forman parte de los instrumentos de política económica y social de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados y cuya realización exige una actitud solidaria de los ciudadanos; a lo cual se añade la función recaudatoria del sistema tributario en la ley 113 de 2012

Así responde consecuentemente, a criterios económicos y sociales, el cumplimiento de los fines o la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza y garantiza.

La generalidad tributaria no es más que una consecuencia del principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley, que consagra el artículo 41 de la Constitución al establecer: «Todos los ciudadanos gozan de iguales derechos y están sujetos a iguales deberes»; y que en materia tributaria supone la necesidad de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas mediante el cumplimiento de obligaciones tributaria.

La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, por cuanto un sistema tributario solo podrá ser justo e igualmente así el reparto de la carga tributaria— si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago; esto exige que todas las personas, naturales o jurídicas, sean sometidas a imposición, en tanto ostenten capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria.

Si todos los ciudadanos, de acuerdo con el principio de generalidad, han de contribuir a financiar los gastos comunes, es evidente que el reparto de dicha carga ha de realizarse según un criterio de justicia; idea esta cuya formulación en el ámbito tributario es el principio de igualdad, predicado constitucionalmente como valor supremo del ordenamiento jurídico.

Sin embargo, la igualdad no puede ser entendida de modo aritmético, sino que exige un tratamiento diferenciado de las personas que se encuentren en situaciones desiguales: un trato diferente no es discriminatorio si hay desigualdad en los supuestos de hecho. A este efecto, el criterio tradicionalmente establecido para lograr tal tratamiento es el de capacidad económica, con arreglo al cual todos deberán contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en tanto determina el fundamento y la medida o proporción de cada uno a esa contribución y exige la conexión del tributo con situaciones o hechos que denotan fuerza económica en el sujeto pasivo.

Visto ello, podemos afirmar que el principio de capacidad económica cumple en el ordenamiento tributario cubano las tres funciones esenciales previamente mencionadas, es decir, el fundamento de la imposición, el límite para el legislador en el ejercicio de su poder tributario y, finalmente, de programa u orientación en

cuanto al ejercicio de tal poder. En este orden, un tema obligado resulta ser la identificación de los indicadores que se consideran generalmente válidos para revelar la capacidad tributaria individual de pago.

El pago de los tributos de las personas naturales y jurídicas se establece por ley y reglamentaciones complementarias, y tiene por objetivo proveer de recursos financieros al Presupuesto del Estado.

Los impuestos en la mayoría de legislaciones surgen exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

Así, es necesario que el objeto tomado como referencia por el legislador para establecer el correspondiente impuesto refleje una verdadera capacidad de pago, una aptitud para soportar un impuesto, que debe subyacer debajo de cada figura impositiva; siendo conveniente puntualizar que si bien es necesario que el impuesto solo grave a quien cuente con capacidad económica, dicho gravamen ha de ser adecuado a la capacidad que tiene el sujeto, es decir, proporcional a los medios económicos de que dispone, de lo cual resulta la proporcionalidad como complemento de la capacidad.

Señalar la cantidad a pagar es tanto como cuantificar la obligación tributaria, o mejor, tanto como cuantificar la deuda que constituye el lado o aspecto pasivo de la citada relación obligatoria, es decir la deuda tributaria.

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

Como primer indicador se señala la renta del contribuyente, que constituye la mejor expresión de la capacidad del sujeto obligado al pago. Junto a la renta, el patrimonio es también otro índice de capacidad de pago ya que la capacidad tributaria individual se ve incrementada como consecuencia del patrimonio que le pertenezca, con independencia de los rendimientos que produzca el mismo. Finalmente, puede decirse que los gastos de consumo –es decir, el gasto por el que se dispone en un determinado momento de parte de una renta o de un patrimonio por quien los posee, para comprar con su renta o patrimonio otros bienes– constituyen un índice de capacidad de pago a efectos tributarios.

El Sistema Tributario⁷ es una realidad compleja y heterogénea que se manifiesta no sólo a través el poder tributario⁸, entendido como especificación del poder normativo e impositivo cuando se refiere a la esfera tributaria, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos.

Pero también los sujetos los trabajadores como empleados, son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos -Administración financiera y administrado- Empleador y empleado, se establezcan da una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario.

Esta relación jurídico-tributaria no puede alcanzar el equilibrio social –a través del orden social, que es una importante finalidad de la Administración Pública– sin una adecuada y eficiente ordenación interna, previa, de la Administración del Estado.

A partir de la regulación o normas financieras que establecen el deber de tributar se define la figura del contribuyente. El deber de contribuir y del sujeto obligado a su cumplimiento debe estar acompañado del reconocimiento expreso de los principios de justicia tributaria: por lo que debe regularse que la concepción y aplicación de los tributos debe hacerse en virtud de los principios de legalidad, justicia social, generalidad, igualdad, equidad de la carga tributaria, capacidad económica, progresividad, y no confiscatoriedad.

⁷ Tal y como sostiene Ortiz, (1998): “Hablamos del sistema tributario cuando estamos en presencia del conjunto de normas que vienen a poner en movimiento el poder tributario y a establecer los medios de administración y fiscalización de los tributos (p. 25).

⁸ El poder tributario, identificado como potestad impositiva, ha sido definido por Berliri, (1964) como: El poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.

Por su parte, Fonrouge, (1965) lo define como: “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”, (p.322-323); por su parte Valdes, (1980) define el poder tributario como: “la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos”, (p. 18).

Atinada sería su regulación complementaria pues le restaría prerrogativas a la Administración Tributaria cubana, con lo cual evidentemente se protegería a los obligados del cumplimiento del pago de tributos.

Esta ausencia de pronunciamiento expreso de los principios de derecho tributario no es falta únicamente de la Constitución cubana, la normativa específica también padece de omisiones y falta de tratamiento expreso de estos principios, agravándose la problemática del respeto y protección del contribuyente, la obtención del tributo por parte del Estado y la materialización de su fin último.

La Ley 113 del Sistema Tributario de 2012, expresa que parte de su objeto es el establecimiento de los principios generales, sobre los cuales se sustentará el Sistema Tributario de la República de Cuba. En su artículo segundo explícitamente hace referencia a los principios de generalidad, equidad y capacidad económica.

Este artículo omite varios principios de justicia material aceptados, doctrinal e internacionalmente, por su gran incidencia en la justicia del sistema tributario como lo son legalidad, justicia social, generalidad, igualdad, progresividad, y no confiscatoriedad, los cuales en unión de los principios reconocidos por la norma cierran el círculo que garantiza una adecuada composición del tributo.

Teniendo en cuenta lo anterior se determina que los elementos vinculados al Régimen Tributario en el Sector Agropecuario que determinan el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente son los siguientes:

- El establecimiento de la obligación de tributar una cuantía por las utilidades a partir de un tipo impositivo fijo determinado sin tener en cuenta una escala por tramos que beneficie las deducciones de los gastos incurridos, propios de la actividad, limita los principios de generalidad pues el resto de los sujetos presentan y liquidan al presupuesto a través de declaraciones juradas más atinadas, que tienen en cuenta las deducciones de las distintas operaciones financieras, el de equidad pues afecta la carga tributaria y la capacidad contributiva, así como el principio de progresividad que alivia la carga financiera del sujeto.
- El no tener en consideración el periodo de liquidación con el periodo de conclusión de la producción o comercialización de los productos donde se genera la utilidad como en el sector cañero que cuenta con regulaciones especiales de aporte al presupuesto según resultados de la zafra.

- El no establecimiento en la norma sobre cuáles son los gastos que comprende el 70 por ciento autorizado a deducir de los ingresos, a la par que no se determina ni en las normas complementarias como realizar el análisis entre ingresos y gastos cuando en un mismo año fiscal el productor sólo haya invertido en la producción y los ingresos los obtenga en el venidero año, atenta contra el resultado de realizar las deducciones antes referidas, de la totalidad de los ingresos anuales obtenidos y violando el principio presupuestario de equilibrio al estar ausente uno de los elementos a considerar para obtener la Base Imponible que se lleva a la escala progresiva limita los principios de equidad de la carga tributaria y capacidad contributiva
- El no coincidir el término o fecha de pago con la culminación de su cosecha o producción en ocasión de generar los ingresos, que incentiva a realizar el aporte por sus resultados limita el principio de capacidad contributiva de los productores, más atinada es la norma cuando establece el cumplimiento de la contribución especial a la seguridad social dando un margen de aportarla dentro de los primeros nueve meses del año.
- Sólo procede la devolución de ingresos en caso de aporte indebido o en exceso de lo debido hasta el límite de la diferencia de lo aportado en exceso y los 10500 pesos que concede el presupuesto del estado como exento de pago lo que afecta la capacidad económica del contribuyente.

CONCLUSIONES

Primera: La revisión de la literatura permitió conocer sobre los vínculos y regulaciones en las relaciones tributarias, su configuración dentro del ordenamiento jurídico, la política tributaria y su regulación constitucional a la luz del nuevo modelo económico, vehículo de nuestro desarrollo y un importante factor de la edificación de la nueva sociedad

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

Tercera: La Evaluación de la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación de los Lineamientos Generales número 43 y 49, del Modelo de Gestión Económica, dio como resultados obtenidos que se cumplen los lineamientos referidos a la política fiscal mediante el control de los aportes al presupuesto, pero incide en el cumplimiento de los pagos o liquidaciones adicionales, que solamente se deducen los pagos por concepto de utilidades que hayan realizado las CCS y que la liquidación es a inicio de año que generalmente no cuentan con las finanzas para pagar pues no coincide con ningún ciclo productivo..

Cuarta: En el régimen regulador del sistema tributario en el sector agropecuario existen insuficiencias tales como la omisión en el tratamiento legal de los gastos a considerar dentro del por ciento autorizado a deducir, la no correspondencia entre los ingresos y gastos, dentro del año fiscal, la ausencia de un periodo adecuado para la presentación de la declaración jurada, liquidación y pago de tributos sobre los ingresos personales acorde con el ciclo de producción agropecuario que incentive a realizar el aporte por sus resultados, produce una sobre ejecución de los gastos autorizados a deducir de los ingresos obtenidos por los productores en ocasión de generar los ingresos y limitan el principio de capacidad contributiva de los productores.

RECOMENDACIONES

Que se siga estudiando por parte de los especialistas de la ONAT, el tributo y sus especies en concepto de los aportes en el Sector Agropecuario, para brindar un conjunto de reformas que permitan perfilar las deficiencias en la norma.

Que se utilice este trabajo como herramienta en la docencia, ya que facilita una serie de información teórica y práctica que permite ahondar en esta materia para futuras investigaciones.

Referencias bibliográficas

Libros

Berliri, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario*. Madrid, España: Derecho Financiero.

Díaz, S., Mestre, Y., Regueiro, V., Pérez, C., Reyes, R., Mesquida, R. & Moret, O. *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*. La Habana, Cuba. Félix Varela.

Diez, P y A. Gullón. (1990). *Sistema de Derecho Civil, Introducción*. España: Tecnos.

Diez, P. (1993). *Experiencias jurídicas*. Barcelona, España: Majela.

Ferreiro, L. (2000). *Curso de Derecho Financiero español*. Madrid, España: Marcial Pons.

Figuroa, J.E. (1985). *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución política de 1980*. Santiago de Chile, Chile: Jurídica de Chile.

Gimeno, J.M. (1975). *Fundamentos teóricos para una legislación tributaria en el sector agropecuario*. Italia, Roma. Subdirección de Legislación, Oficina Jurídica.

González, E. (1991). *Clasificación de los tributos: impuestos y tasas*. Madrid, España: V.V.A.A.

Guiliani, C.M. (1965). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: De Palma.

Loscos, J. (1995). *Distribución formal y material de los costes públicos*. Madrid, España: Marcial Pons.

Pérez de Ayala, V. J.L & Pérez de Ayala, M. (2002). *Fundamentos del derecho Tributario*. España. Edersa.

Pérez, F. (1998). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid, España: Marcial Pons.

Pérez, F. (2002). *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Madrid, España: Civitas.

Queralt, J.M. (1999). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, España. Tecnos.

Sainz de Bujanda. (1990). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid, España. Facultad de Derecho, Universidad Complutense.

Zavala, J.L. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile, Chile. Conosur Ltda.

Publicaciones periódicas

Revistas

Casimiro, L. (2017). Agricultura familiar a pequeña escala en la economía cubana. *Revista Temas*. Edición enero-junio del 2017. p. 59.

Nova, A. (1998). Las nuevas relaciones de producción en la agricultura. *Revista Cuba: Investigación económica INIE*. Edición enero-marzo del 1998. p. 42.

Puig, F. (1957). La norma jurídica. *Revista de Derecho*. Edición 1. p. 45.

Informes

Manual de Normas y Procedimientos ONAT

Ministerio de Finanzas y Precios (2018). Documento programático para la aplicación del impuesto sobre la ociosidad de tierras agrícolas y forestales, el impuesto sobre utilidades a las cooperativas de créditos y servicios (CCS) y la liquidación anual del impuesto sobre los ingresos personales mediante declaración jurada a los productores individuales del sector no cañero.

ONAT (2010). Reglamento Orgánico.

Material electrónico

El sector agropecuario. Características. Recuperado en <http://www.principalescaracteristicasdelsectoragropecuario/document.com>

Bauta, C. (2019). Implementación de nuevos tributos. Portal del ciudadano en Pinar del Rio. Recuperado en <http://www.nuevoatributos/c3/ado.com>

González, L.R. (2010). Nuevo método para el registro de las devoluciones en las tesorerías municipales de la ONAT. Recuperado en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2010/lrga.htm>

Normas Jurídicas

Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros (1994). Acuerdo No. 2819.

Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros (1995). Acuerdo No. 2915.

Ministerio de Finanzas y Precios (2018). Gaceta Oficial Extraordinaria número 9 del 2018. Resolución 15.

Ministerio de Justicia (2012). Gaceta Oficial Ordinaria número 53, del 21 de noviembre del 2012. Ley 113.

Ministerio de Justicia (2013). Constitución de la República de Cuba.

Ministerio de Justicia (2017). Gaceta Oficial Ordinaria número 48 del 29 de diciembre del 2017. Ley 125.

Ministerio de Justicia (2019). Constitución de la República de Cuba.

Ministerio de Justicia (2019). Gaceta Oficial Extraordinaria número 1 del 4 de enero del 2019. Ley 126.

Ministerio de la Agricultura (2018). Proyecto de Resolución. Procedimiento para la implementación de los Impuestos sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, y por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales.

Organización Nacional de Bufetes Colectivos (2011). Ley 59 de 1987. Código Civil de la República de Cuba. Anotado y Concordado.

Ministerio de Finanzas y Precios (1995). Resolución V número 135 de fecha 20 de septiembre de 1995.

Ministerio de Finanzas y Precios (2016). Condiciones para la implementación del pago de la Contribución Especial a la Seguridad Social. Resolución 261 del 2016.

Decreto 308 de las Normas y Procedimientos Tributarios de fecha 23 de octubre de 2012

Tesis

Raimundo, L. (2017). *El tratamiento jurídico del hecho imponible en la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias* (tesis de pregrado). Universidad de Sancti Spiritus José Martí Pérez, Sancti Spiritus.

Anexos

Anexo 1.

Entrevista

Objetivo: Evaluar la apropiación que desarrollan los funcionarios y especialistas en Sancti Spíritus de la implementación de los Lineamientos Generales número 43 y 49, del Modelo de Gestión Económica.

¿Considera usted que se cumplen los lineamientos de la política fiscal a partir de la recaudación de Ingresos?

¿Cómo contribuye la entidad que usted representa con el presupuesto del Estado?

Anexo 2.

Guía de encuesta.

Objetivo: Valorar en productores del sector agropecuario las dificultades que existen relacionadas con el efecto de la normativa vigente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias

¿Cuáles son las mayores dificultades que usted considera inciden en el cumplimiento de la obligación tributaria a cuenta de las retenciones por los ingresos y la seguridad social?

¿Considera efectivos los rangos de la escala progresiva para la liquidación del impuesto sobre ingresos personales