

00761
5
24.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**LA JUSTICIA TRIBUTARIA. SU RELACION CON LA IMPOSICION SOBRE LA
RENTA Y LA RIQUEZA.**

TESIS que presenta

Lic. Alejandro Barros Barreras

Para obtener el título de Maestro en Derecho

TUTOR(A): Dra. María de la Luz Mijangos Borja.

México, D.F. Mayo de 1997

**TESIS CON
VALIA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A la memoria de mi padre

A mi madre, Migdalia

A mi esposa, Dayami

A mis hermanos, José Marcial y

María Amelia

AGRADECIMENTOS

Como en toda investigación, además del nombre del autor que consta en su portada - "él mío" -, existen un sinnúmero de personas e instituciones en el anonimato que hacen posible la ardua tarea de emprender, continuar y concluir el trabajo de Tesis. A ellos están dedicadas estas sencillas pero sentidas líneas.

Quisiera agradecer:

A la UNAM y al claustro de profesores de la Facultad de Posgrado de Derecho de esta universidad, especialmente a los Doctores Mario I. Alvarez Ledesma y María de la Luz Mijangos Borja; el primero, por haberme enseñado a ver el fenómeno jurídico desde una perspectiva más amplia; la profesora, por acceder gentilmente a ser mi tutora de Tesis para optar por el título de Maestro en Derecho, colaborando en todo momento en su realización.

A mis compañeros de trabajo de la ONAT, en particular, los miembros de la Dirección Jurídica, por la ayuda brindada en la obtención de las fuentes documentales y las valiosas opiniones vertidas sobre el sistema tributario cubano, recogidas, implícitamente, en el presente trabajo.

A mis amigos mexicanos Pedro de la Vega, Gustavo Rey Velo y Claudia Niño Romo Chávez, por el "sólo" hecho de contar con su AMISTAD.

A mis amigos y "hermanos por naturalización" Alejandro González Vela y Rafael Dujarric Hart, por soportarme durante tres años y compartir cada uno de mis actos y vivencias en México, a lo cual no escapa, por supuesto, la agotadora e irritante Tesis. Al resto de mis compañeros cubanos de maestría, con especial mención a Félix, Mariela y Armín.

A mi madre, por la sencilla razón de haberme traído al mundo. A mis hermanos y demás parientes, por su apoyo espiritual.

A mi esposa, por su paciente espera e incomparable AMOR, sin el cual no hubiera podido llevar a término la presente investigación.

INDICE

Introducción	1
1. El concepto de justicia. Análisis histórico doctrinal	7
1.1 Doctrinas sobre la justicia	7
1.1.1 Sócrates, Platón y Aristóteles.....	8
1.1.2 La justicia en Roma: Ulpiano y Cicerón.....	14
1.1.3 Santo Tomás de Aquino.....	16
1.1.4 La justicia en la escuela del Derecho Natural.....	19
1.1.5 La utilidad como justicia. El utilitarismo Inglés	26
1.1.6 Kelsen y la justicia.....	31
1.1.7 La Teoría de la Justicia de Rawls.....	34
1.2 Consideraciones acerca de la Justicia.....	40
2. La imposición directa. Concepto y reseña histórica	46
2.1 Concepto de impuesto directo.....	46
2.2 De la imposición indirecta a la directa. El SR.....	54
2.3 La imposición directa en la República de Cuba. Origen y evolución.....	69

3. Principios de tributación que informan la justicia fiscal.

Su relación con la imposición sobre la renta y la riqueza.....85

3.1 Volviendo sobre la justicia.....85

3.2 Los principios de legalidad y certidumbre.....89

3.3 El principio de generalidad.....98

3.4 El principio de igualdad.....101

3.5 Principio de capacidad de pago o proporcionalidad.

Equidad horizontal y vertical.....104

3.6 Índice o medida de la capacidad de pago.....108

3.7 La teoría del beneficio.....115

3.8 La capacidad de pago vs el principio del beneficio

Objeciones y ventajas.....117

3.9 El principio de la redistribución fiscal.....120

3.10 La redistribución como imperativo ético.....127

3.11 Redistribución y progresividad. Objetivo e instrumento.....133

3.11.1 Alícuota progresiva.....133

4. Consideraciones acerca de lo justo y lo racional en

un sistema tributario136

5. La imposición sobre la renta y la riqueza en el Derecho positivo cubano.....	158
5.1 A manera de introducción.....	158
5.2 El Impuesto sobre Ingresos personales.....	159
5.3 El Impuesto sobre la Transmisión de Bienes y herencias.....	189
5.4 El Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes.....	197
CONCLUSIONES.....	202

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Es la justicia un tema antológico por antonomasia, aunque no por ello deja de ser uno de los más controvertidos y apasionantes del Derecho. A pesar del sinnúmero de autores que lo han abordado; desde los antiguos filósofos griegos como Sócrates, Platón y Aristóteles, hasta las más modernas concepciones, entre las que se destaca, la teoría de Rawls, nadie ha puesto punto final a este sensible tópico metajurídico. Siempre queda abierta una brecha para nuevas aportaciones.

El que nos ocupa en la presente investigación, con título, "La Justicia Tributaria. Su relación con la imposición sobre la renta y la riqueza", es una especie dentro del género, un fenómeno que trasciende la esfera iusfilosófica para situarse en el ámbito metaeconómico: la justicia tributaria.

Hoy día, constituye una preocupación para el hombre de finales de este siglo, la sociedad que se erige y el futuro, siempre incierto, de un nuevo siglo que se avecina. Si aunamos a ello los aires de cambio en pos de una sociedad menos humana y más despiadada, imbuida del modelo neoliberal, que olvida el valor justicia en aras de un soñado crecimiento económico que no se vislumbra; comprenderemos porqué la justicia es un tema de actualidad, y particularmente la justicia fiscal, en tanto

propicia y promueve un sano crecimiento económico y la edificación de una sociedad mejor repartida. Por esas razones, y sabedor de lo anterior, he procurado en nuestro trabajo, que versa sobre tal valor, analizar la normatividad fiscal en mi país, Cuba, a la luz de los principios sobre los que descansa la justicia tributaria, examinando los aciertos y desaciertos de legislación que rige esta materia; olvidada durante más de veinte años, tal y como podrá apreciar el lector.

Si repasamos la literatura económica, financiera y fiscal, encontraremos en los hacendistas, financistas y fiscalistas, una marcada preocupación por el tema, pero lo cierto es, que muchos la reducen al principio de proporcionalidad o equidad en la imposición, y los que le otorgan un sentido más amplio, esto es, la justa distribución de la carga tributaria, olvidan la condición *prima facie* de legalidad en la justicia, a la que no escapa esta especie *sui generis*.

Por otra parte, si hurgamos en la historia de la imposición, encontraremos una vinculación estrecha entre la justicia fiscal y el régimen de imposición sobre la renta y la riqueza, y en la ideología y los acontecimientos económicos, políticos y sociales, una relación directa con los sistemas fiscales.

Esta es precisamente nuestra hipótesis y objetivo central: "Demostrar que la justicia dentro de un sistema tributario está estrechamente relacionada con el

régimen de imposición sobre la renta y la riqueza, pero, en última instancia son las estructuras socioeconómicas en las que tiene lugar la imposición, las que determinan la aplicación, influencia y peso específico de este régimen de imposición dentro del sistema tributario, pues la elección de la base gravable no puede realizarse en un vacío teórico. Esta realidad tendrá un margen de influencia en la evaluación de la justeza de un sistema tributario”.

Sin embargo, no escapan a la investigación otros objetivos paralelos, como resultan ser: el análisis del concepto general de justicia, atendiendo a su origen y desarrollo; el examen socio-histórico de la imposición directa tanto en la historia universal como en el derecho cubano; la formulación de los principios que informan la justicia fiscal, delimitando el contenido de la misma; la valoración de la incidencia de la imposición sobre la renta y la riqueza en los factores ahorro, inversión y trabajo, y demás costos de eficiencia generados por este tipo de tributos; la exposición de las ideas básicas para la concepción de un sistema tributario justo y racional desde el punto de vista económico, y por último, el análisis teórico-doctrinal de los impuestos sobre la renta y la riqueza en el derecho positivo cubano, atendiendo a los principios que conforman la justicia tributaria.

Para satisfacer todo lo anterior, se estructuró la investigación en cinco capítulos; dedicado el primero, al análisis histórico del concepto justicia, haciendo

énfasis en la teoría de Rawls, por su trascendencia en el desarrollo de la ciencia jurídica contemporánea. Asimismo, realizamos algunas consideraciones acerca de la justicia, enfocando el tema en los términos del doble estándar valorativo del Derecho.

Abocado a conceptualizar el impuesto directo y el origen de éste régimen de imposición en la historia universal y cubana, con el ánimo de remarcar su vínculo con los anhelos de justicia social y la ideología socialista, trata el segundo capítulo, el que, además, permitió realizar determinadas valoraciones de la legislación cubana en la etapa prerevolucionaria, para posteriormente, referirnos a la legislación revolucionaria que antecedió a la Ley No. 73 del Sistema Tributario de 1994.

Un tercer capítulo, que delimita la justicia tributaria y los principios informantes de aquella, destacando la relación de éstos y el régimen de imposición sobre la renta y la riqueza, así como las limitaciones en el orden económico de dichos postulados.

El cuarto capítulo, esboza las principales ideas para la estructuración de un sistema fiscal justo y racional, ponderando los costos de eficiencia de los impuestos directos, y la incidencia de la estructura socioeconómica y las corrientes de ideología en la jerarquización de los objetivos justicia y eficiencia, potencialmente en conflicto.

El quinto y último, dedicado a el régimen de imposición sobre la renta y la riqueza en la nueva Ley tributaria cubana, donde se analiza de manera crítica el comportamiento, en este sistema, de los principios tributarios que conforman la justicia fiscal, con el objeto de emitir juicios de valor para el perfeccionamiento de la normatividad tributaria.

El sustento básico de la presente investigación, lo constituye una vasta revisión documental y bibliográfica, escogida conforme a los objetivos propuestos y a las interrogantes que durante el proceso investigativo fueron surgiendo. Quisiéramos destacar los textos: Introducción al Derecho, de Enrique R. Aftalión; Introducción al Derecho, de Mario I. Alvarez Ledesma, Introducción al Derecho, de Miguel Reale; Justicia como Equidad y Teoría de la Justicia, de John Rawls; Derecho Financiero Mexicano, de Sergio Francisco de la Garza; Finanzas Públicas Mexicanas, de Ernesto Flores Zavala; Derecho Fiscal, de Adolfo Arrijo Vizcaino; Política e Impuestos, de Eduardo Resendez Muñoz; Principios de Imposición, de Fritz Neumark; Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público, de John F. Due y Ann F. Friedlander; Antecedentes del impuesto sobre las rentas y las entradas personales en la legislación e historia cubana, de Juan A. Menocal Barreras; La imposición directa sobre la renta de la persona natural, de Helen Rangel y Ramón Alvarez; y Hacienda Pública. Teórica y Aplicada, de Richard Musgrave, por la valiosa aportación a nuestra Tesis de Maestría.

No obstante lo anterior, debemos advertir, que además de esta técnica de investigación, nos auxiliamos de la entrevista, en la que aportaron criterios valiosos especialistas de Derecho Tributario del Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba.

Sin más preámbulos, esperamos que la presente Tesis para optar por el título de maestro en la Universidad Nacional Autónoma de México, resulte de interés y utilidad para aquellos que se dediquen a la materia fiscal y hacendaria, y a todos los que tengan a bien consultarla.

CAPITULO 1

EL CONCEPTO DE JUSTICIA. ANALISIS HISTÓRICO DOCTRINAL

1.1 Doctrinas sobre la Justicia

Una revisión pormenorizada de la doctrina sobre la justicia como afirma Enrique R. Aftalión, exige una revisión de los diversos sistemas éticos, donde la justicia aparece comúnmente tratada como una parte integrante de la moral.¹

En el presente capítulo, por la imposibilidad de realizar un desarrollo de tal naturaleza, nos limitamos a reseñar algunos de los máximos exponentes de la teoría de la justicia, aclarando de antemano que eminentes filósofos quedan excluidos. Hemos tomado los que, de una forma u otra, aportan ideas o conceptos que utilizaremos en el desarrollo de nuestro trabajo, el cual tiene como núcleo, no la justicia en términos genéricos, sino la justicia fiscal.

La justicia continúa siendo un tema de debate; las posiciones acerca del particular van desde el escepticismo, el relativismo, hasta la idea de la justicia absoluta. No es de extrañar que "entre los temas iusfilosóficos, el de la justicia haya

¹ Cfr. Enrique R. Aftalión. Introducción al Derecho. 2da. Edición . Ed Abeledo - Perrot. Argentina. S.f.p. p. 795.

sido el primero en aparecer históricamente".² De ahí, que se haga necesario pasar al examen de los principales conceptos sobre justicia vertidos por algunos autores.

1.1.1 Sócrates, Platón y Aristóteles

Sócrates, filósofo griego nacido en el año 469 antes de Cristo y fallecido en el 399, realizó aportaciones a la teoría de la justicia.

Al decir de Mario I. Alvarez Ledesma " El pensamiento de Sócrates es una filosofía de la vida ("conócete a tí mismo, predicaba"), por lo que su concepto de justicia está vinculado con la obediencia a la ley: la justicia es obrar conforme a la ley".³

Para Sócrates, la voluntad de la " Divinidad" le imprime a las leyes el carácter de sagradas; por tanto, aunque la ley nos parezca injusta, le debemos obediencia. De lo anterior, se colige que el pensamiento socrático sobre la justicia está emparentado con el tema de la obediencia al Derecho y esta obediencia tiene el carácter de un deber moral. La obediencia a la ley es un deber, aun cuando las leyes afecten a los destinatarios de la misma.

² Enrique R. Añalón. Ob. cit. p. 795.

³ Mario I. Alvarez Ledesma. Introducción al Derecho. Ed. McGraw - Hill. México.1995. pp. 337-338.

La muerte de Sócrates es ilustrativa de la defensa de sus convicciones sobre la justicia. El filósofo fue condenado a morir tomando la cicuta; esta sentencia fue injusta, pero él prefirió la muerte, antes de desobedecer la sentencia que le había sido impuesta.

Platón (427-347 a de C), discípulo de Sócrates, abundó con detenimiento el tema de la justicia. En sus diálogos sobre la "República", especialmente el de " La República o de lo Justo", propone como método para acceder a la misma, examinar como aparece ésta en la ciudad para, por analogía, posteriormente, determinar en que consiste la justicia como atributo del hombre.⁴

La justicia, según Platón, es una virtud que puede referirse tanto al individuo como al Estado.

En lo que al Estado se refiere, es un equilibrio entre los distintos estamentos, grupos o clases que lo integran. Los estamentos para Platón son tres: los sabios, a quienes corresponde la función de gobernar y dirigir; los guerreros o guardianes que, como su propio nombre lo indica, guardan y protegen a la ciudad de los enemigos externos e internos; y los trabajadores o artesanos, cuya responsabilidad es trabajar para sostener la ciudad.

⁴ Cfr. Enrique R. Aftalión. Ob. cit. p. 796.

A cada estamento corresponde una virtud: la de los sabios es la sabiduría y la prudencia; la de los guerreros la valentía; y, la de los trabajadores la templanza. La justicia, luego entonces, se dará en un Estado en la medida en que cada estamento se conduzca conforme a su virtud, produciéndose una relación de armonía o equilibrio entre la prudencia, el valor y la templanza.

En cuanto al individuo, la justicia opera similar a lo expuesto con relación al Estado. "Parte del presupuesto de que son los hombres virtuosos, los hombres justos, quienes hacen posible el Estado justo" ⁵, y esto es así, en el entendido de que las virtudes llegarán al Estado por medio de los individuos que la integran. De acuerdo con tal presupuesto, la justicia como virtud individual, es consecuencia de la armonía entre las tres funciones o virtudes del alma, esto es, la inteligencia, la voluntad y los sentidos, las cuales se corresponden con los estamentos del Estado.

La virtud propia de la inteligencia es la sabiduría; la de la voluntad, el valor; y, la de los sentidos, la templanza; por tanto, la justicia para el individuo, o lo que es lo mismo, el hombre justo, será el que combine armónicamente la sabiduría, la templanza y el valor.

⁵ Mario I. Álvarez Ledesma. Ob. cit. p. 339.

Todo lo anterior, fue lo que llevó a Enrique R. Aftalión, al analizar el pensamiento de Platón, a afirmar que la justicia es para aquel "... la salud del alma, el camino para el recto vivir, para la felicidad, tanto del individuo como del Estado".⁶

Por su parte, el filósofo griego Aristóteles, quién vivió del 394 al 322 antes de Cristo, desarrolla el tema de la justicia en sus obras "Ética Nicomaquea", "Ética Eudemiana", "Gran Ética" y el "Tratado de las virtudes y los vicios".

Al igual que Platón, distingue entre la justicia como virtud del individuo y la justicia como atributo de las instituciones sociales: la "justicia social".

Ahora bien, a diferencia de Platón, la justicia como virtud del hombre considerado individualmente es el "término medio", es decir, el justo medio entre el exceso y el defecto. El hombre justo será aquel que mantenga una conducta equilibrada entre estos polos opuestos. Por ello, " Para Aristóteles la justicia es la virtud total y perfecta, su esencia es la igualdad, lo que está en medio entre lo demasiado y lo poco."⁷

⁶ Enrique R. Aftalión. Ob. cit. p. 797.

⁷ Mario I. Alvarez. Ob. cit. p. 339.

Debemos destacar que Aristóteles, en su concepción sobre la justicia individual, no deja lugar a matices y es precisamente frente a esos matices donde se ejerce la opción. Como no hay teorema matemático que nos lleve a encontrar el justo medio, será imposible determinar a ciencia cierta cuál es "el término medio" , dependiendo ese, por tanto, del punto de vista que adoptemos, o sea, se parte de un punto de vista valorativo para determinar la justicia, volviéndose la justicia esencialmente subjetiva.

En nuestro criterio, la aportación aristotélica a la teoría de la justicia no estriba en la doctrina de la justicia como virtud total y perfecta, sino en la determinación de su esencia, la igualdad, que lo lleva a distinguir entre varias clases de justicia.

De una parte se encuentra la justicia distributiva que se ocupa del reparto de los honores y bienes que cada individuo ha de recibir según sus méritos, buscando una relación proporcional entre estos elementos. Esta exige "... que en los repartos las personas iguales reciban porciones iguales y las desiguales porciones desiguales, según sus respectivos merecimientos".⁸

⁸ Luis Recásens Siches. Introducción al Estudio del Derecho. Ed Porrúa. 9na Edición. México. 1991. p. 315.

De otra, la justicia correctiva, equiparadora o sinalagmática que, a su vez, se subdivide en justicia conmutativa y justicia judicial.

La justicia correctiva, cuando aparece en las relaciones voluntarias, haciendo posible la igualdad como paridad de derechos y obligaciones, se le califica de justicia conmutativa. Un ejemplo ilustrativo de esta acepción son los contratos.

Cuando para que la igualdad se imponga, se hace necesaria la acción de un juez, por tratarse de relaciones involuntarias, se le califica de justicia judicial. El juez hace posible la igualdad, como correspondencia entre la gravedad del delito y el castigo, o sea, la proporcionalidad de la pena.

Aristóteles, además de todo lo anteriormente expuesto, es quién sentó la doctrina fundamental de equidad, que ha sido seguida posteriormente por muchos autores. Lo equitativo no es para Aristóteles algo distinto a la esencia de la justicia, sino una misma cosa con ella. La equidad no sustituye ni corrige la justicia, es la misma justicia que corrige a la injusticia que se comete en el caso particular, cuando sólo se considera bajo el prisma genérico y abstracto de la norma general.⁹

⁹ Cfr. Luis Legaz y Lacambra. Filosofía del Derecho. 5ta Edición. Ed. Boch. España. 1979. p. 353.

De ahí que Luis Legaz y Lacambra señale que "La dimensión "dramática" de la justicia no alcanza sentido "trágico" porque se hace intervenir un factor nuevo que, desde Aristóteles se conoce con el nombre de epiqueya: la aequita de los romanos, la equidad, en una palabra".¹⁰

1.1.2 La Justicia en Roma: Ulpiano y Cicerón

Como es sabido, Roma concedió especial importancia al Derecho; sin embargo, es de destacar que, aun cuando los romanos fueron un pueblo de juristas, no fue una civilización dada a la especulación filosófica como la civilización griega.

La filosofía del Derecho en Roma trasciende por el perfeccionamiento y desarrollo de los conceptos que habían esbozado los griegos, entre los que se destacan los ya enunciados en el presente trabajo: Sócrates, Platón y Aristóteles. Al pragmatismo y al genio romano, debemos la concreción de los principios aristotélicos, resumiéndose la filosofía romana sobre la justicia en dos pensadores: Ulpiano y Cicerón.

Del primero, tomamos la famosa definición de justicia "*Justicia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*", definición que ha

¹⁰ Idem. p. 352.

constituido, sin lugar a duda, el punto de partida de toda la elaboración occidental posterior sobre este particular.

Y es que en la misma, se destacan dos elementos esenciales, uno el núcleo del *suum cuique*, es decir, dar a cada uno lo suyo, lo que a cada uno corresponde y otra, la visión de la justicia como un acto volitivo, como la intención permanente, constante y perpetua, el derecho como voluntad de hacer justicia.

"A Ulpiano debemos también la *tria iuris praecepta* del derecho romano que resume la ética a que debía acogerse el hombre justo: vivir honestamente, no hacer daño a nadie y dar a cada quién lo suyo (*honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*)". ¹¹

Otro grande del derecho romano, fue Cicerón (106 - 43 a de C), "...considerado como el intermediario entre la filosofía griega y el pensamiento del occidente cristiano, y su mérito indiscutible radica en haber explicado el Derecho con más profundidad que lo que exige la práctica del mismo". ¹²

¹¹ Mario I. Alvarez Ledesma. Ob. cit. p. 341.

¹² Ibidem.

Para aquél, la justicia no se funda en leyes positivas sino en la ley natural, suprema, anterior a cualquier ley escrita y al Estado; en ésta basa la distinción entre una ley positiva y una mala. Advierte que la justicia es la reina de todas las virtudes y que existe en el hombre una disposición natural hacia la justicia que prohíbe dañar al prójimo y predica procurar el bien.

Cabe subrayar, que Cicerón introduce un concepto que fue posteriormente desarrollado por la escuela del Derecho Natural, el de la naturaleza del hombre, que no es otra cosa que la razón, ley universal, en tanto todos los hombres poseen razón y reconocen como tales la ley natural, lo que hace posible un derecho natural universal común a todos los hombres. Esa capacidad de razón, les permite distinguir entre lo justo y lo injusto.

1.1.3 Santo Tomás de Aquino

A Santo Tomás de Aquino (1225- 1274), como expresa Enrique R. Aftalión "...debemos una importante exposición, interpretación y complementación de la doctrina de Aristóteles." ¹³

¹³ Enrique R. Aftalión. Ob. cit. p. 800.

El Dr. Angelicus, como también se le conoce, elabora su filosofía sobre la esencia del pensamiento aristotélico, imprimiéndole un sello renovador.

Acepta y destaca en su magna obra " La Suma Teológica" la justicia particular aristotélica y reproduce sin variantes la definición de Ulpiano. Advierte que la justicia distributiva es aquella que es debida por la comunidad a sus miembros y que la sinalagmática o conmutativa, como Tomás de Aquino la denomina, es la que los particulares se deben entre ellos mismos.

Sin embargo, destaca una tercera especie de justicia, cual es, la justicia social, general o legal; aquella que los miembros de la comunidad deben a la misma, concebida como una virtud que tiende directamente al " bien común", ordenando la conducta de los individuos en relación con lo que deben a la comunidad.

Por ello Legaz y Lacambra señala que "Santo Tomás de Aquino interpretó a Aristóteles en el sentido de que éste admitió una justicia distributiva - directiva *in distributionibus* - y otra conmutativa - *in conmutationibus* - y por su parte, añadió el concepto de *justitia legalis* como sinónima de virtud general, consistente en que, por ella, *homo concordat legi ordinanti actus omnium in bonum commune*, dando lugar así a la clásica división tripartita que domina en casi todas las exposiciones sobre esta materia: conmutativa, que sería la que regula las relaciones contractuales,

distributiva, que afecta al Estado en cuanto debe repartir justamente las cargas y los honores, y legal, que se refiere a los individuos en cuanto a miembros del Estado que deben contribuir al las cargas comunes y a cumplir lo prescrito en las leyes, según un criterio de igualdad.”¹⁴

Para Tomás de Aquino “...la justicia es coesencial a Dios. Es inútil discutir cual de los términos es antecedente. Dios es justicia, la justicia es su esencia, por ello todos sus actos son justos.”¹⁵ Además lo justo es justo -valga la redundancia- porque Dios lo quiere y ordena, y entonces no es justicia sino arbitrariedad, pues no hay pensamiento intrínseco del Derecho, o lo justo es querido por Dios porque es tal, y entonces acabaría reconociendo un fundamento absoluto que no es divino. Este dualismo es el que provoca el sismo del teologismo como teoría de la justicia.

En lo que respecta a la ley, Tomás de Aquino sostiene que es “...la prescripción de la razón, en vista de un bien común, promulgada por aquel que tiene a su cargo la comunidad (...). La ley eterna, fuente de todas las demás leyes, es la razón eterna de Dios.”¹⁶

¹⁴ Luis Legaz y Lacambra. Ob. cit . p 357.

¹⁵ Felice Battaglia. Curso de Filosofía del Derecho. Ed. Reus. España. 1952. p. 256.

¹⁶ Mario I. Álvarez Ledesma. Ob. cit. pp. 343 y 344.

Siguiendo esta lógica de pensamiento, la ley eterna en el hombre es la ley natural; ley que orienta y dirige los actos humanos. La ley humana, por su parte, sirve para definir y precisar la ley natural y aplicarla a la increíble amalgama de casos particulares que se dan en una sociedad.

En relación con la equidad, Legaz y Lacambra expresa que los escolásticos, desde Santo Tomás, la consideran como una cierta justicia; ven en ella un correctivo del Derecho escrito, pues la letra conduce a soluciones absurdas; por consiguiente, la equidad es un modo de guardar el Derecho en su intención auténtica.¹⁷

1.1.4 La Justicia en la escuela del Derecho Natural

Según palabras de Javier Hervada en su libro " Introducción crítica al Derecho Natural" expresa qué "... el tema del Derecho natural es el tema del valor y la dignidad de la persona humana reducido a sus dimensiones jurídicas. Hablar del derecho natural es entonces hablar de la expresión jurídica del valor y la dignidad del hombre; hablar de sus relaciones entre derecho natural y derecho positivo es hablar de relaciones entre las leyes de los hombres y el valor y la dignidad de la persona humana, que es su destinatario -continúa-, por eso el perenne principio de prevalencia

¹⁷ Cfr. Luis Legaz y Lacambra. Ob. cit. p. 353.

del derecho natural sobre el derecho positivo no es cosa distinta que la prevalencia de la dignidad humana sobre la prepotencia de los hombres. La prepotencia no tiene lugar en el derecho que es el reino de la racionalidad. Saber distinguir una y otra es- en definitiva- la gran aportación de la ciencia del Derecho Natural (...)."¹⁸

Lo cierto es que esta Escuela intentó resolver el problema de la justicia a través de un principio fundamental único, la naturaleza humana, justificación primera de los derechos humanos. Estos derivan de la naturaleza del hombre. La persona tiene derechos por el solo hecho de pertenecer al género humano. Más tarde, vendría el iuspositivismo, en oposición al iusnaturalismo, a criticar esta concepción. Los derechos humanos no serían más derechos naturales, universales y absolutos, sino derechos históricos, variables y relativos, los cuales marchan junto con el desarrollo social. Se pasa, entonces, de la idea de derechos anteriores y superiores a la sociedad a una noción social y legal, en cuanto son el resultado de la evolución de la sociedad y son reconocidos por ésta en el derecho positivo, nacional e internacional.

¹⁸ Javier Hervada. Introducción crítica al Derecho Natural. 3ra. Edición. Ed. Editora de Revistas. México. 1988. pp. 12 y 13.

Carlos Santiago Nino nos ayuda a esclarecer la disputa positivismo-iusnaturalismo, planteando que son dos las tesis filosóficas en que se basa la doctrina iusnaturalista.¹⁹

La primera tesis, se expresa en los siguientes términos:

Hay principios que determinan la justicia de las instituciones sociales y establecen parámetros de virtud personal universalmente válidos, no dependiendo su validez del reconocimiento de que de ellos hagan ciertos órganos o individuos.

La segunda, que los sistemas o las normas jurídicas, aunque sean creadas o impuestas por el poder del Estado, no podrán ser calificadas como Derecho, si no satisfacen los principios referidos en la tesis anterior.

Los iusnaturalistas aceptan una o ambas tesis. Los que aceptan las dos tesis de Nino son catalogados como iusnaturalistas ontológicos, pues conciben al Derecho natural como lo jurídico por excelencia. Los que aceptan solo la primera, niegan el carácter jurídico del Derecho positivo, aun cuando sea contrario a los principios del Derecho natural. Para éstos, el Derecho positivo que no cumpla con los

¹⁹ Cfr. Carlos Santiago Nino. Introducción al Análisis del Derecho. Ed. Ariel. España. 1983. p. 16 y ss. *Ética y Derechos Humanos*. Ed. Paidós. Argentina. 1984. p. 24 y ss.

principios de Derecho natural, será injusto o reprochable moralmente, pero válido formalmente. A estos iusnaturalistas se les denomina deontológicos.

Por su parte, los positivistas conceptuales o metodológicos, aceptarían la tesis primera con ciertas reservas, pero negarían de manera absoluta la segunda. Estos positivistas no tienen inconveniente en hablar de principios morales que condicionen la validez material de Derecho positivo; sin embargo, niegan que tales principios sean Derecho y, por supuesto, se oponen a que esos principios sean condición de validez formal del Derecho positivo.

Como puede apreciarse, la disputa entre iusnaturalistas deontológicos y iuspositivistas conceptuales, es en primer término de orden terminológico. Aceptan que la validez material de las normas jurídicas no se basa sólo en el hecho que el Derecho positivo sea creado y garantizado por el Estado, sino que dicha validez está dada por ciertos principios morales, para los positivistas, o principios de Derecho natural, para los iusnaturalistas.

Sin embargo, los iuspositivistas escépticos, negarían tajantemente la tesis primera, argumentando la inexistencia de principios universales que amparen las acciones individuales o institucionales, y que tales principios no pueden justificarse

racionalmente. En las posiciones extremas, se colocarían éstos últimos y los iusnaturalistas ontológicos.

Los iusnaturalistas elaboraron, como suprema expresión de la justicia, códigos ideales de validez absoluta, partiendo del presupuesto de que ese derecho natural subsistiría aún cuando no existiera Dios. Ese derecho respondía a la naturaleza humana, pero no entendida como esencia normativa, como un deber ser a la manera de la escuela positivista, sino como un ser, como un hecho.

Entre los principales exponentes de la Escuela clásica del Derecho natural se encuentran Hugo Grocio (1583-1645), Tomás Hobbes (1588-1679) y John Locke (1632-1704).

Grocio, iniciador del movimiento natural, heredero de la escolástica de Santo Tomas, sostiene que el Derecho Natural es expresión de la razón y ésta es la que nos indica que es lo justo y lo injusto. Lo justo, siguiendo el pensamiento del autor, es aquello que se muestra conforme a la naturaleza social del hombre y dado que Dios es el artifice de dicha naturaleza, no la puede alterar, por lo que los principios que se derivan de la naturaleza social del hombre existirían aun a pesar del supuesto de la inexistencia de Dios.²⁰

²⁰ Cfr. Miguel Villoro Toranzo. Lecciones de Filosofía del Derecho. Ed. Porrúa. México.1973. pp. 264-270.

Tomás Hobbes, conocido por su obra "Leviatán", tal y como sostiene Felipe Battaglia, concibe que "...el contrato que establece el Estado como la renuncia de todo Derecho natural somete a los miembros a una autoridad que es fuerza. Todo se somete ante ella y todo deriva de ella, no sólo las leyes de la coexistencia, sino los mismos principios de moralidad y de justicia. Según el filósofo inglés, una vez que se ha instaurado el Estado, no hay lugar para valoraciones individuales autónomas en el campo jurídico y ético, pues si se consintiesen desaparecía con el contraste aquella unidad que sólo por medio del Estado asegura la paz y la tranquilidad, fines de la vida política."²¹

Por ello para Hobbes, "... es hasta que surge el Estado que puede hablarse de justicia, porque donde no hay ley no hay injusticia y no hay ley donde no exista una voluntad superior que la imponga."²²

A diferencia de Hobbes, John Locke concibe el estado natural como una cooperación dirigida al bien común y no como un estado de lucha interminable e insostenible que provoca el surgimiento del Estado. En el estado natural, los hombres poseen derechos, aunque carezcan de garantías para ejercerlos. Dichas garantías

²¹ Felice Battaglia. Curso de Filosofía del Derecho. Ed. Reus. España. 1952. p. 246.

²² Mario I. Álvarez Ledesma. Ob. cit p. 345.

surgen con la creación del Estado, contrato en el cual los hombres renuncian a determinados derechos naturales, pues en el entendido de que el poder es creado por el propio pueblo, es decir, con su consentimiento, éste no cede todos sus derechos naturales de carácter subjetivo como la vida y la libertad, sino que esos son inalienables, pero en su protección estriba la razón misma de la constitución del Estado. Detrás de esta filosofía subyace, como es de apreciar, el tan manido concepto de derechos humanos.²³

Resumiendo, como atinadamente expresa Enrique R. Aftalión, estos autores no comprendieron "... que las aspiraciones, impulsos y deseos concretos nunca pueden dar un criterio absoluto de justicia y que un derecho natural que regule deseos y aspiraciones concretas tiene su validez condicionada a la contingencia de dicho ingrediente empírico, cosa que advirtió en cambio la versión teológica del iusnaturalismo (Santo Tomás)." ²⁴

Por otra parte, el Derecho natural -como habíamos expresado- se fundamenta en la naturaleza del hombre, entendida como una condición presocial, es decir, el estado de naturaleza, independientemente de la transformación que la vida

²³ Cfr. Mario I. Álvarez Ledesma. Ob. cit. pp. 345 y 346.

²⁴ Enrique R. Aftalión. Ob. cit. p. 802.

social ha experimentado. La ley natural es el principio de valoración de cuanto se ha adquirido en el curso de la historia.

Este criterio de valoración, como señala Felice Battaglia, no hurga "... en lo que el hombre es en sí, sino en lo que ha sido, convirtiendo al pasado, bajo la forma mítica, en refugio de aquellos valores que la historia debería comprobar, pero el pasado precisamente como tal, se convierte en lo que ha sucedido y sucede, los hechos que fueron, son y serán. El Derecho natural que debería interpretar la esencia humana, se convierte en el derecho que ya fue, un derecho histórico, cuya existencia se considera ejemplar de un modo dogmático, aunque también requeriría un examen que lo valore. El problema queda en pie. Se retrocede históricamente, se llega a la prehistoria pero no alcanzamos el *ubi consistam* que nos ofrezcan garantías." ²⁵

1.1.5 La utilidad como justicia. El utilitarismo Inglés

El utilitarismo, como movimiento filosófico, tiene su apogeo en la Inglaterra de los siglos XVIII- XIX y marca al Derecho anglosajón con un sello característico.

²⁵ Felice Battaglia. Ob. cit. p. 273.

Por utilitarismo a grandes rasgos se entiende "... a la corriente de pensamiento que funda la obligación moral, los vínculos jurídicos y políticos en la utilidad."²⁶

Acto seguido se impone la pregunta ¿ Qué es la utilidad ?.

La utilidad es el valor moral que poseen las acciones por las **consecuencias buenas** o malas que trae a los individuos. Por esta razón, la corriente **utilitarista es** consecuencial, es decir, centra la atención no en el valor de las acciones, **sino en sus consecuencias y efectos**, de tal forma que si no hay un efecto positivo, no **puede hablarse de utilidad** y, consecuentemente, no habiendo ésta, no hay bien.

Los principales exponentes de la doctrina utilitarista son David Hume (1711-1778), Jeremías Bentham (1742-1832), John Stuart Mill (1806-1873) y Spencer, **quién corrige al utilitarismo**, pero no logra salir de su entramado teórico.

Para el primero, es decir, para David Hume, la justicia es " un concepto que deriva en su totalidad de la utilidad, porque la justicia no es una virtud natural, sino **artificial, inventada y establecida** convencionalmente por los hombres."²⁷ Dado que los

²⁶ Mario. I. Alvarez Ledesma. Ob. cit. p. 348.

²⁷ Idem. p. 349.

seres humanos suelen ser parciales por carecer de un instinto natural de justicia, se inventaron un concepto de justicia para enmendar dicha parcialidad.

Bentham, sucesor de Hume, desarrolla la corriente utilitarista conocida como hedonista, la que sostiene que "... la naturaleza a puesto a la humanidad bajo la autoridad de dos amos soberanos: el dolor y el placer. Son éstos (...) los que determinan lo que debemos hacer y lo que haremos (...). Lo que persigue la naturaleza humana es su propio placer, nuestra razón no es más que una orientación, un tanteo."²⁸

La teoría de Bentham se apoya en la observación de los efectos de las acciones, de donde induce la tendencia de un grupo de acciones a producir un efecto y, por tanto, establece la norma reguladora de la acción. Pero la inducción no es suficiente para afirmar que de una acción determinada deriven siempre ciertos efectos y que, en consecuencia, sea necesaria una norma para regularlos.

Bentham cree resolver esta dificultad con el cálculo de las ventajas y desventajas; pero es que el cálculo está ligado a datos variables, la ventajas y desventajas son subjetivas y no pueden preverse los efectos útiles de las acciones, ya

²⁸ Ibidem.

que pueden, y de hecho se dan, efectos imprevistos que alteran las previsiones, por lo que el cálculo sería a todas luces erróneo.²⁹

John Stuart Mill, otro representante del utilitarismo, piensa que para alcanzar la propia satisfacción debe quererse y promoverse la satisfacción ajena. Esta actitud psicológica del ser humano conforma la moralidad, o sea, una actitud condicionada por hábitos y reflexiones que nos lleva a ser solidarios con el prójimo.³⁰

El último exponente de esta corriente utilitarista, Spencer, considera el fundamento del Derecho también en la utilidad, pero la utilidad entendida no en sentido hedonista, es decir como placer; sino en sentido biológico, como adaptación de la especie al ambiente y a las propias condiciones de existencia.

El sistema de Spencer representa un progreso con respecto al de sus predecesores que habían querido reducir el sentimiento y el ideal de justicia a un cálculo individual de utilidad.³¹

Según palabras de Giorgio del Vecchio " ... este intento de fundar la moral y el derecho sobre la biología se revela insuficiente. En verdad, aún

²⁹ Cfr. Felice Battaglia. Ob. cit. pp. 287-288.

³⁰ Cfr. Mario I. Alvarez Ledesma. Ob. cit. p. 350.

³¹ Cfr. Giorgio del Vecchio. Filosofía del Derecho. 9na. Edición. Ed. Bosch. España. 1991. p. 502.

proveyéndose de la más vasta experiencia de la especie en lugar de la restringida del individuo, queda siempre en pie las circunstancias de que las condiciones de existencia en el sentimiento biológico, expresan solo hechos, conexiones empíricas entre antecedentes y consiguientes." ³²

De todo lo anteriormente expuesto, se colige que el sistema utilitario al considerar lo justo como idéntico a lo útil, reduce la justicia a la utilidad. " Una cosa es lo útil, y otra lo justo y lo que se debe hacer. La diferencia radical entre los dos conceptos esta comprobada por nuestra conciencia moral y jurídica, que nos obliga continuamente a distinguir entre nuestra ventaja material y el imperativo del deber. Así, nos sentimos obligados, aún a costa de sacrificios, a hacer el bien y a respetar el derecho ajeno. El derecho ajeno es respetado no porque este parezca útil (...) sino porque se reconoce en el Derecho un valor independiente de la utilidad." ³³

Por otra parte "... el buscar el fundamento del Derecho en la utilidad no coloca el problema en vías de solución: no hay criterio más vago, impreciso e indefinido que el de la utilidad."³⁴

³² Idem. p. 503.

³³ Idem. p. 501.

³⁴ Felice Battaglia. Ob. cit. p. 286.

La utilidad puede utilizarse en dos sentidos, formal y material. En el primero, nos indica una relación de medio a fin, es decir, es útil una cosa en la medida que nos permita el logro de un fin determinado, pero éste puede ser de naturaleza individual, económica, ético e, incluso, universal. Util entonces sería sólo lo adecuado para dar cumplimiento a ese fin. Desde el punto de vista material, la utilidad procura un placer al individuo en su sentido hedonista (que ya habíamos analizado con anterioridad).

La posición utilitarista, utilizando las palabras de Felice Battaglia "...es una actitud en la que se enreda uno sin poder salir, porque no se encuentra un principio absoluto que, establecido en la voluntad consciente se aplique consecuentemente para discriminar y valorar las acciones."³⁵

1.1.6 Kelsen y la Justicia

Hans Kelsen (1881-1973) filósofo vienés, exponente del iuspositivismo, conocido por su "Teoría Pura del Derecho", tiene, en relación con el tema de la justicia, posiciones muy particulares.

³⁵ Idem. p. 289.

Kelsen considera a la justicia como una exigencia de la moral y, por tanto, la relación entre moral y derecho queda englobada en la relación justicia-derecho.³⁶

Con este punto de vista, el autor excluye el tópico de la justicia del ámbito jurídico y lo coloca en el ámbito de la moral, es decir, el problema de la justicia no es un asunto del derecho, es un problema ético perteneciente a la moral. Para éste filósofo y jurista, no existe una justicia absoluta sino que ésta, en tanto es posible, es relativa, y dado que la misma se ubica en el plano de la moral, sería dable encontrar tantos conceptos de justicia como posiciones éticas existan.

La posición kelseniana sobre este tema sólo es comprensible si se entiende su "Teoría Pura del Derecho". Kelsen no niega la justicia, pero como consecuencia inevitable de su exposición de ideas acerca de la esencia del Derecho, la justicia no puede afectar la validez del orden normativo; el derecho, por tanto, no necesita ser justo para ser derecho, o según las palabras del propio autor, "La justicia es en primer lugar una cualidad posible, pero no necesaria, de un orden social que regula relaciones mutuas entre los hombres" -y continua-, "Sólo secundariamente es

³⁶ Cfr. Hans Kelsen. Teoría Pura del Derecho. Ed. UNAM. México. 1986. p. 72.

una virtud humana, ya que el hombre es justo si su conducta se adecua a las normas de un orden social supuestamente justo." ³⁷

En su ensayo "¿Que es justicia?", luego de analizar a los diferentes autores que han tratado a lo largo de la historia el tema de la justicia, desde Platón hasta Kant, concluye:

"Verdaderamente, no se si puedo afirmar qué es la Justicia, la justicia absoluta que la humanidad ansía alcanzar. Sólo puedo estar de acuerdo en que existe una Justicia relativa y puedo afirmar que es la Justicia para mí. Dado que la ciencia es mi profesión y, por tanto, lo más importante en mi vida, la Justicia, para mí, se da en aquel orden social bajo cuya protección puede progresar la búsqueda de la verdad. Mi Justicia en definitiva, es la de la libertad, la de la paz, la Justicia de la democracia, la de la tolerancia." ³⁸

Y es que Hans Kelsen como afirma Miguel Reale "... antes de los neopositivistas y anticipándose a ellos, (...) vió en la justicia una cuestión de orden práctico no susceptible de investigación teórico-científica" ³⁹, es decir, desde el punto

³⁷ Hans Kelsen. ¿Que es Justicia? Ed. Planeta-Agostini. España. 1993. pp. 35 y 36.

³⁸ Idem. p. 63.

³⁹ Miguel Reale. Introducción al Derecho. Ed. Pirámide. España. 1989. p. 281.

de vista de la moral, la justicia es una exigencia de orden práctico de naturaleza afectiva o ideológica.

1.1.7 La Teoría de la Justicia de Rawls

La obra "A Theory of Justice" de John Rawls es, sin lugar a dudas, un acontecimiento en el ámbito intelectual que acaparó la atención de filósofos, científicos políticos y juristas. Rawls resume el pensamiento que le antecede sobre el tema de la justicia, pero lo replantea en términos modernos, sosteniendo una postura de investigación material, despojándose de una visión utilitarista e institucionalista de la justicia y puramente analítica sobre los usos de esta controvertida palabra.

Por la trascendencia de esta teoría para la ciencia jurídica contemporánea y para el desarrollo de nuestro trabajo, no nos limitaremos, como en acápites anteriores, a exponer sintéticamente las ideas básicas del autor en comentario, sino que, aún sin el ánimo de extendernos innecesariamente, intentaremos dar un fresco de la teoría rawlsiana.

Rawls, en su obra, comienza describiendo el papel de la justicia en la cooperación social, razón que lo obliga a hablar de la sociedad. Las personas que integran la sociedad, entendida ésta como un sistema de cooperación social, actúan

conforme a reglas. Vale aclarar, que la cooperación aludida no se refiere a una solidaridad particular sino a la división social del trabajo. Dicha cooperación permite que las personas interesadas en la realización de sus propios intereses, consigan ventajas adicionales conforme al arreglo cooperativo, permitiendo a todos una mejor vida de la que pudieran labrarse por sus propios esfuerzos.

Pero, acto seguido, se plantea la problemática de cómo han de distribuirse las ventajas obtenidas mediante la cooperación. Es requisito, entonces, que la sociedad no sea caótica, sino una sociedad organizada, bien ordenada, implicando, consecuentemente, coordinación, eficacia, estabilidad y una concepción pública de justicia.

Como el autor considera a la justicia como "... una virtud de las instituciones sociales"⁴⁰, un arreglo de cooperación coordinado, eficaz y estable, sólo será viable si es justo, de lo contrario deberá ser cambiado.

Siguiendo el hilo conductor de nuestra exposición y de la teoría rawlsiana, podemos afirmar que la justicia se ocupa de una sociedad autosuficiente y bien ordenada, y que el objeto de la justicia lo constituyen las instituciones que forman la "estructura básica" de la sociedad, es decir, la forma en que las instituciones

⁴⁰ John Rawls. Justicia como equidad. (Materiales para una teoría de la justicia). Ed. Tecnos. España. 1986. p. 18.

sociales básicas o más importantes distribuyen los derechos y deberes fundamentales y determinan, asimismo, la distribución de las ventajas provenientes de la cooperación social.

Dentro de las instituciones sociales básicas quedan comprendidas, entre otras, la constitución política y las principales disposiciones sociales y económicas referidas a la libertad de pensamiento, propiedad privada y pública, medios de producción y la familia.

Pero, sin lugar a dudas, una de las aportaciones más sobresalientes de Rawls es la exposición de los principios de justicia que "supuestamente" son adoptados en forma voluntaria por los individuos libres y racionales para la realización de sus propios intereses, claro está, dentro de un esquema ideal de cooperación social.

En este orden de ideas, estos principios son aceptados por las personas libres y racionales, las cuales, interesadas en promover sus propios intereses, los aceptan en una posición inicial de igualdad, calificada como "posición original".

En esa posición original los individuos conocen las leyes generales de la naturaleza, la economía y la sociedad, pero en lo que respecta a su propia situación,

deben escoger los principios de justicia con un desconocimiento total, sumidos en la más profunda ignorancia (velo de la ignorancia), para que ninguno conozca ni obtenga ventajas de sus condiciones personales o posición social, haciendo posible una mayor libertad para todos y que las desigualdades redunden en beneficio de todos.

Esta situación hipotética, nos conduce a lo que Rawls califica de "concepción general de justicia", esto es, los bienes y valores sociales serán repartidos a todos por igual, a menos que una distribución desigual se justifique por redundar en una ventaja de todos y cada uno de los individuos. Es de destacar, que el tema de la justicia en Rawls, es el de la justicia de la distribución de las ventajas de la cooperación social.

Hasta aquí, hemos abordado la teoría general rawlsiana e hicimos alusión a los principios en que descansa la misma, por lo que se impone, en este orden de ideas, la enunciación y explicación de los mismos.

El primero establece que cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas compatible con un sistema similar de libertades para todos.

Un segundo, en que las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de tal modo que satisfagan dos condiciones: 1) deben ser para el mayor beneficio de los que se encuentran en la posición social menos aventajada y, 2) deben adjudicarse a funciones, cargos o empleos asequibles para todos bajo condiciones de una equitativa igualdad de oportunidades.

El primer principio rige las libertades básicas como derechos políticos y sociales, y el resto de los derechos humanos tales como: votar y ser elegido, libertad de conciencia y expresión, y libertad de tránsito. Las personas podrán gozar y ejercer tales libertades en la medida que el resto de la sociedad puedan ejercerlos también. El segundo, destaca el principio de la diferencia: las desigualdades sociales y económicas deben ser dispuestas, de tal modo, que sean para el mayor beneficio de los que se encuentran en una posición social menos ventajosa. Este principio, como ha de apreciarse, sostiene que los sacrificios sociales no deben recaer sobre los menos favorecidos, configurándose una especie de justicia social.

En lo que concierne a la segunda condición de este principio, se puede constatar que apunta a la intención de eliminar o palear las ventajas ostensibles de que gozan algunos en la sociedad, ya sean merecidas o inmerecidas y que provienen, fundamentalmente, de relaciones sociales y posición económica privilegiada, las

cuales dificultan o restringen el acceso a los mejores empleos, cargos o puestos a solo unos cuantos.

Para la ordenación y concatenación de tales principios, Rawls emite una regla de prioridad. Los principios de justicia han de ser categorizados en un orden lógico; el esquema de libertades básicas debe ser igual para todos y sólo se justifica la restricción de la libertad cuando ésta es en beneficio de la propia libertad, esto es, únicamente si una libertad menos extensa tiene como consecuencia el reforzamiento de el sistema total de libertad compartidos con todos. Por tanto, para Rawls la injusticia es entendida como "...las desigualdades que no redundan en el beneficio de todos."⁴¹

Rawls, como es de notar, toma de Aristóteles la noción de igualdad y particularmente la de justicia distributiva o social, pero enriquece a Aristóteles al imbricar dicho concepto en una sociedad concebida como arreglo cooperativo, en la que se producen los bienes a distribuirse. De Locke, Rousseau y Kant, la concepción del contrato social y la idea del estado natural, que Rawls denomina posición original, y desecha de plano cualquier postura utilitarista al tratar de construir un sistema de justicia con una base de moralidad.

⁴¹ John Rawls. Teoría de la Justicia. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1978. p. 63.

1.2 Consideraciones acerca de la Justicia

Una vez expuestas las diversas concepciones que filósofos y juristas han vertido en relación con la justicia en el decursar de la historia, se impone, al margen de los criterios valorativos que hubimos de expresar en cada uno de los acápite, dejar sentado algunas consideraciones sobre el particular, que en nuestra opinión, arrojan luz sobre el tema.

En la historia de la teoría de la justicia, se destacan dos momentos fundamentales. Un primer momento, en el cual se vió la justicia como una cualidad subjetiva, una virtud, y un segundo, donde la justicia pasó a ser esencialmente objetiva, la realización de un orden social justo, exigencia de un proceso de vivir colectivo.

Existe una tercera postura que trata de conjugar la visión subjetiva y la objetiva, al considerar ser imposible separar estos dos elementos. Tal y como afirma Miguel Reale "Vista sólo como una virtud o voluntad de dar a cada uno lo que es suyo, se coloca a mitad del camino, sobre todo porque "lo suyo" de cada uno solamente tiene sentido en la totalidad de una estructura en la cual se correlacionen de uno u otro modo el todo y las partes. Por el contrario, contemplada sólo en su extrapolación

1.2 Consideraciones acerca de la Justicia

Una vez expuestas las diversas concepciones que filósofos y juristas han vertido en relación con la justicia en el decursar de la historia, se impone, al margen de los criterios valorativos que hubimos de expresar en cada uno de los acápite, dejar sentado algunas consideraciones sobre el particular, que en nuestra opinión, arrojan luz sobre el tema.

En la historia de la teoría de la justicia, se destacan dos momentos fundamentales. Un primer momento, en el cual se vió la justicia como una cualidad subjetiva, una virtud, y un segundo, donde la justicia pasó a ser esencialmente objetiva, la realización de un orden social justo, exigencia de un proceso de vivir colectivo.

Existe una tercera postura que trata de conjugar la visión subjetiva y la objetiva, al considerar ser imposible separar estos dos elementos. Tal y como afirma Miguel Reale "Vista sólo como una virtud o voluntad de dar a cada uno lo que es suyo, se coloca a mitad del camino, sobre todo porque "lo suyo" de cada uno solamente tiene sentido en la totalidad de una estructura en la cual se correlacionen de uno u otro modo el todo y las partes. Por el contrario, contemplada sólo en su extrapolación

objetiva, el orden justo puede quedar reducido a una mera yuxtaposición mecánica de intereses, según criterios de medida impuestos a la subjetividad humana." ⁴²

Concluye Reale, "De lo dicho se deduce cómo y por qué los aspectos subjetivo y objetivo de la justicia son complementarios y envuelven en su dialéctica al hombre y al orden justo que él instaura, porque este orden no es más que una proyección constante de la persona humana, valor fuente de todos los valores en el proceso dialógico de la historia." ⁴³

En cuanto al segundo momento de la justicia, esto es, la concepción objetiva de la misma, vale hacer la acotación que la difundida acepción de la justicia como un valor social, origen de la denominación justicia social, es un tanto redundante y ambigua.

Sólo en situaciones de convivencia y colectividad tiene sentido hablar de justicia. La justicia como valor del Derecho, es un valor de coexistencia, eminentemente social. El Derecho, además de ser un producto cultural, histórico y político, es una creación humana de carácter social, esto es, se expresa en las

⁴² Miguel Reale. Ob. cit. p. 282.

⁴³ Idem. p. 283.

relaciones sociales, y su función original se dirige a facilitar la convivencia social. Por ello, no es posible concebir la justicia fuera de un orden social.

Por otra parte, la referida expresión nos induce a pensar que estamos en presencia de una especie de justicia dentro de su concepto genérico, aunque sea realmente una forma concreta de materializarla en la comunidad, que atiende a repartir la riqueza, es decir, a dar más a los que tienen menos, sin perjuicio de los deberes que todos tienen para con la colectividad.

La justicia, por tanto, es un valor jurídico, el supremo valor jurídico, pero como sentencia Enrique R. Aftalión "... las dificultades comienzan tan pronto como se quiere definirla - aunque- si tomamos a Aristóteles como punto de partida y recorreremos veinticinco siglos de historia del pensamiento, notaremos una constante exigencia de igualdad, de proporcionalidad y armonía." ⁴⁴

El Dr. Mario I. Alvarez Ledesma, partiendo del supuesto de que la justicia es un valor jurídico, la explica en los términos del doble estándar valorativo del Derecho.

⁴⁴ Enrique R. Aftalión. Ob. cit. p. 794.

El Derecho -según el autor- comprende un doble estándar valorativo. De una parte su sola presencia en la sociedad aporta una serie de valores jurídicos que facilitan la convivencia y la cooperación social, esto son, orden, seguridad e igualdad; valores que le otorgan al Derecho una validez formal. Este es el primer estándar valorativo o de legalidad, cuyo contenido son los valores instrumentales que el Derecho genera, y que comporta una especie de justicia formal.

¿ Por qué valores instrumentales y justicia formal?

Estos valores poseen un carácter de instrumentalidad y el ámbito de legalidad una justicia formal, porque el Derecho no es un fin en sí mismo sino un medio ordenado, seguro e igualitario por el que la sociedad - en cada etapa o momento histórico- realiza otros valores superiores. Los valores de primer estándar estarán siempre en función de asegurar intereses socialmente valiosos, de otros valores que le dan sentido al derecho, como la vida y la dignidad humana; en resumen, los conocidos derechos humanos o derechos fundamentales del hombre, que comprenden una extensa gama de derechos políticos, sociales, culturales y económicos. Este es el segundo estándar valorativo del Derecho.

La adecuación del primer estándar con el segundo es lo que se denomina justicia. La misma no se agota en la legalidad. El orden, la seguridad y la

igualdad no tendrían sentido si no se hallasen en función de proteger, como hemos expresado, intereses socialmente valiosos, valores superiores no propiamente jurídicos. A su vez, los ordenamientos jurídicos que tutelen estos valores superiores, ausentes de orden, seguridad e igualdad jurídica, no cumplirían su cometido al resultar ineficaces.

En otras palabras, si un ordenamiento se circunscribe a sus propios valores instrumentales (orden , seguridad e igualdad) y no sirve a valores superiores en función de los cuales los primeros se justifican, una decisión jurídica podrá ser calificada como legal o formalmente válida pero no como justa, pues contradice los valores o principios que la guían. La legalidad no necesariamente implica ni garantiza la justicia.⁴⁵

Por último queremos aclarar que la justicia no es un concepto absoluto o inmutable, sino por el contrario, al igual que el Derecho presenta un relativismo histórico y cultural, muestra las preocupaciones, intereses, valores e ideales de la sociedad en cada época, por lo que experimenta una constante transformación. De ahí que Mario I. Alvarez Ledesma subraye que “ La justicia absoluta y eterna, así como la convivencia sin conflictos, son ideales inalcanzables y extralógicos porque la

⁴⁵ Cfr. Mario I. Alvarez Ledesma. Ob. cit. pp. 23-32 y 311-322.

contingencia y el cambio son el sino de lo humano y el cambio no escapa al conflicto y la contradicción."⁴⁶

⁴⁶ Mario. I. Alvarez Ledesma. Ob. cit. p. 317.

CAPITULO 2

LA IMPOSICION DIRECTA. CONCEPTO Y RESEÑA HISTORICA

2.1 Concepto de Impuesto Directo

En el Derecho Tributario o Fiscal aparecen numerosas y variadas clasificaciones de los tributos: reales y personales, generales y especiales, específicos y *ad-valorem*, directos e indirectos, entre otras.

Sin dudas, la clasificación más utilizada para distinguir las fuentes gravables de la economía de un país es la de impuesto directo e indirecto, pero, a la vez, imprecisa y confusa, razón por la cual son dispares los criterios utilizados por la doctrina para distinguirlos.

Por impuestos directos, comúnmente se entiende aquél tributo que no es susceptible de trasladarse a terceras personas, mientras que los indirectos son aquellos que sí pueden repercutirse. Esta es la clasificación más antigua, y basa la distinción en la posibilidad de traslación.

Otra clasificación que sigue un criterio administrativo "... considera como impuestos directos los que gravan periódicamente - mensual, anualmente, etc. -, situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto por el uso y la tenencia de automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre el valor agregado.

En cambio, de acuerdo con este criterio, son impuestos indirectos aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes. Tales son los casos del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio."⁴⁷

La existencia de estos dos criterios, así como la dificultad de clasificar los impuestos en uno u otro grupo, conduce a confusiones y hace que gravámenes considerados por algunos autores como directos, otros los clasifiquen como indirectos. Tal es así, que el impuesto sucesorio y el de adquisición de bienes inmuebles, que desde el punto de vista traslativo es directo, desde el administrativo es indirecto y, el

⁴⁷ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. 15 Edición. Ed. Porrúa. México. 1988. p. 388.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que se clasifica en indirecto siguiendo el primer criterio, se considera directo bajo el prisma del segundo.

En la actualidad, existe una corriente que obvia las valoraciones anteriores, por estimarlas imperfectas. Para ésta, lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los ingresos y la riqueza, y como indirectos, los que gravan las operaciones de consumo.

De la corriente moderna, respaldada por tratadistas de la talla de Harold M. Somers⁴⁶, se deriva una nueva clasificación de los impuestos que no responde tanto a la naturaleza de los mismos como a los efectos e impacto económicos que producen. Los impuestos se dividen, entonces, en impuestos sobre bienes y servicios e impuestos sobre la renta y la riqueza.

Esta clasificación es la que tomamos nosotros como patrón para diferenciar los tipos de impuestos, en parte, para resolver el problema de las ambigüedades generadas por la clasificación de impuestos en directos e indirectos, y por otra, porque los conceptos renta, riqueza, bienes y servicios pueden delimitarse para fines fiscales y legales, y así encajar perfectamente cada uno de los impuestos

⁴⁶ Cfr. Harold M. Somers. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Trad. Horacio Flores de la Peña y Marta Chávez. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1981. pp. 348-351.

respectivos en esta clasificación.⁴⁹ Por ejemplo, no cabría duda que el Impuesto sobre la Renta (ISR) es, valga la redundancia, un impuesto sobre la renta y que los impuestos sucesorios, sobre propiedades y patrimoniales, son impuestos sobre la riqueza; que los impuestos sobre productos específicos o el IVA, son impuestos sobre bienes; o que el impuesto sobre la gasolina es un impuesto sobre servicios. Como signo expreso de nuestra aprobación, validamos esta tipificación en el propio título de la presente investigación.

Los impuestos sobre bienes y servicios están dirigidos a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se prestan.

Como efectos negativos de éstos, que constituyen los verdaderos impuestos indirectos, se señalan por los financistas, fiscalistas y hacendistas, los siguientes:

1) El no ser justos, o lo que es lo mismo, injustos - y subrayo los términos pues son los que utilizan Ernesto Flores Zavala y Adolfo Arrijo Vizcaino al referirse a éste inconveniente ⁵⁰-, al gravar a los contribuyentes en función del consumo, casi siempre

⁴⁹ N.A: Los conceptos de renta y riqueza se definen con claridad en el Capítulo III.

⁵⁰ Cfr. Ernesto Flores Zavala. Finanzas Públicas Mexicanas. 13 Edición. Ed. Porrúa. México. 1993. p. 268, y Adolfo Arrijo Vizcaino. Derecho Fiscal. 11. edición. Ed. Themis. México. 1996. p 478.

imperiosamente necesario, como los productos de la canasta básica, y no en función de la riqueza personal.

Esta característica hace recaer el peso de la carga tributaria sobre las capas de menores ingresos, es decir, son de naturaleza regresiva. A modo de ejemplo: "...para quien gane \$ 1.00, un impuesto de \$ 0.04 por kilo de sal significa un 4 % de su ingreso, pero para quien gane \$ 10.00, representará el 0.4 %." ⁵¹

2) Tienen a su vez un acentuado carácter inflacionario, pues al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de las rentas, las cuales al incrementarse como consecuencia de la subida de los precios, nos lleva a la conocida espiral inflacionaria, una cadena de subida de precios y salarios.

3) No tienen la fijeza de los impuestos sobre la renta y la riqueza, pues en tiempos de crisis económicas y financieras se restringen el comercio y el consumo, y por tanto, se contraen los ingresos por estos conceptos.

Sin embargo, pese a las características negativas antes enunciadas, estos impuestos cuentan en la actualidad de gran aceptación por parte de los

⁵¹ Ernesto Flores Zavala. Ob. cit. p. 268.

gobiernos, ya que se puede alcanzar a las clases más desposeídas, a las cuales es difícil imponer cualquier gravamen directo. Son considerados productivos, toda vez que aun teniendo un costo de recaudación relativamente alto, son altamente eficaces en la captación de los recursos para el erario público. A la par, son menos irritantes que los impuestos directos - a pesar del hecho de ser en ocasiones más gravosos que éstos para algunos - porque el hombre común ve más mal que se afecte su "bolsillo" directamente vía impuestos directos que merme su poder adquisitivo vía alza de precios, aun cuando esté un impuesto influyendo sobre el precio de los productos o servicios.

Por último, debe señalarse que estos impuestos están dotados de una gran elasticidad. Tienen una tendencia a ser cada vez más productivos, siempre que se desarrolle la economía de un país, pues gravan en función del consumo y éste aumenta, generalmente, de manera proporcional a la prosperidad económica.

En lo tocante a los impuestos sobre la renta y la riqueza, son éstos los que, usualmente, inciden progresivamente sobre los rendimientos o el patrimonio de las personas naturales o físicas y de las jurídicas, colectivas o morales.

Este tipo de imposición está claramente asociado a la redistribución del ingreso nacional, pues se fijan en función de los ingresos o la riqueza poseída,

cumpliendo con los principios de proporcionalidad y progresividad en la imposición. No produce los efectos inflacionarios de los impuestos sobre las mercancías y los servicios, porque al no recaer sobre el consumidor no contribuyen a la carestía de la vida, sino por el contrario, al gravar las ganancias o riquezas personales y aplicárseles los principios de proporcionalidad y progresividad, hacen que el que más posea sea el que más tribute, no incidiendo esa injusta paridad propia de los impuestos al consumo, la cual hace que todo adquirente de mercancías pague el mismo tributo (tipo impositivo), independientemente de su capacidad económica.

Por ello, Flores Zavala destaca como ventaja de estos impuestos que "Hacen posible la realización de la justicia fiscal. Precisamente porque se conoce al contribuyente es posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gastos." ⁵²

Como el talón de Aquiles de los impuestos sobre los ingresos y la riqueza se señalan, entre otros:

1) El ser sumamente sensibles a los contribuyentes. El sujeto sabe dónde, cuándo, cómo y cuánto tiene que pagar y, al menos directamente, no recibe contraprestación alguna.

⁵² Idem. p. 264.

2) Ser poco productivos, pues los costos de administración y cumplimiento en relación con los impuestos sobre los bienes y servicios, son altos, al existir una tendencia natural a evadirlos como consecuencia de la imposición personalizada; además de que las formas de determinarlos, como la declaración jurada, la determinación administrativa y la estimación, no permiten un control exacto de la base imponible.

3) Pueden incidir negativamente sobre ocupación, el ahorro y la inversión. Las personas con rentas elevadas, por el hecho de ser gravadas, pueden sustituir ocio por renta, y al gravar los ingresos y la riqueza puede afectarse significativamente el volumen de ahorro e inversión.⁵³

Lo cierto es que los gobiernos se debaten entre los impuestos indirectos y los directos, esto es, entre la necesidad de allegarse recursos abundantes en forma expedita y a un bajo costo (eficiencia y eficacia) y la justicia tributaria. A pesar de las fuertes críticas formuladas a los impuestos sobre los bienes y servicios (sobre el consumo o indirectos), éstos siguen jugando un rol importante en el panorama tributario actual. Mantener un equilibrio entre imposición directa e indirecta, es un paso en firme hacia una justa distribución de la carga tributaria, y es sugerente el ejemplo de Gladstone, Canciller del "Exchequer", que cita Hugh Dalton en su obra "Principios de

⁵³ N.A: Estos factores serán objeto de un exhaustivo análisis en el capítulo III.

Finanzas Públicas” que, dando su apoyo a esta tesis, exponía un símil que se ha hecho célebre, en el cual comparaba estas dos fuentes de ingreso a dos atractivas hermanas, ante las cuales él permanecía totalmente imparcial, creyendo, además, que con su rango y cargo no sólo le era permitido, sino que se trataba de un deber suyo el cortejar por igual a ambas.⁵⁴

2.2 De la imposición indirecta a la directa. El ISR

La historia de la imposición se halla estrechamente vinculada a los acontecimientos económicos, políticos y sociales. Estos acontecimientos guiados y determinados por una ideología que se forja en el calor o efervescencia de un período convulso, de crisis y necesidad de cambio, marcan los sistemas fiscales o más exactamente, quedan plasmados en los sistemas fiscales, correspondiendo a cada sistema económico, político y social un sistema fiscal determinado.

Siguiendo esta lógica de pensamiento, intentaremos explicar la historia de la fiscalidad a partir de los acontecimientos e ideas que conformaron las diferentes etapas de la historia moderna, comenzando en el análisis por la monarquía absolutista y el advenimiento de la Revolución francesa.

⁵⁴ Cfr. Hugh Dalton. Principios de Finanzas Públicas. 2da. Edición. Trad. Carlos Huzzetti. Ed. Depalma. Argentina. 1953. p. 40.

Entre los pensadores del absolutismo monárquico, descollan las figuras de Thomas Hobbes (1558-1679) y John Locke (1632-1704) en Inglaterra y el Cardenal Richelieu (1585-1642) en Francia, quienes trataron, con sus matices, de justificar la monarquía absoluta.

Hobbes prefirió la monarquía ilimitada y hereditaria en un sentido amplio, en cambio Locke, a quién se le reconoce como el teórico de la Revolución inglesa de 1688, sentó las bases del sistema parlamentario, cambiando la monarquía absoluta por una monarquía limitada. Richelieu, por su parte, diseñó el sistema económico que diera el poder al Estado absoluto francés.

Estos pensadores resumieron los ideales de este período histórico, de una nobleza detentadora de grandes privilegios y respaldada por un sistema fiscal diseñado en función de sus intereses. Al régimen feudal absolutista corresponde, entonces, un sistema fiscal basado en la imposición indirecta, favoreciendo grandemente a los poseedores de fortuna, es decir, a la nobleza en el poder, haciendo recaer la carga fiscal sobre el pueblo.

Este sistema tributario estaba destinado a cubrir los enormes gastos de guerra derivados del predominio de la fuerza para ensanchar los territorios y a

la vida fastuosa de la nobleza que llevó a la bancarrota económica al régimen monárquico.

No podemos pasar por alto que en la Francia monárquica la estructura económica descansaba en gran medida en la explotación agrícola rural. La población campesina era numerosa y soportaba sobre sí la presión fiscal de los impuestos indirectos. Hubo algunos intentos vagos por parte de Colbert, Ministro de Finanzas de Luis XIV, de introducir algunos impuestos directos en caso de guerra, y durante el reinado de Luis XVI la introducción de un impuesto general proporcional a la fortuna, del cual nos dice Resendez Muñoz "... se basaba más en la idea de mejorar la imagen de las clases sociales altas que en la de gravar la verdadera riqueza." ⁵⁵

Solo el Ministro de Finanzas de Luis XVI, Jacobo Turgot, intentó proponer fuertes reformas fiscales, precisando que una fiscalidad de complacencia a los cortesanos y dura para la masa campesina estaba arruinando las finanzas públicas. Turgot enarboló la bandera de los fisiócratas en oposición a los mercantilistas, considerando a la agricultura como única actividad productiva, razón por la cual el Estado debía cubrir los gastos a través de un impuesto a cargo de los propietarios de tierras.

⁵⁵ Eduardo Resendez Muñoz. Política e Impuestos. Ed. Miguel Angel Porrúa. México. 1989. p.42.

Las buenas intenciones de Turgot significaban acabar con los privilegios de la nobleza y esto era impensable en aquel entonces. Tropezó con los intereses políticos de los aristócratas, el clero y de comerciantes e industriales. Por tanto, no fructificaron sus ideales y la suerte de la monarquía se signó por el derrumbe.

El gran acontecimiento de la Revolución francesa se inspiró en los ideales de la Ilustración, esto es, en el ideario de figuras harto conocidas como el Barón de Montesquieu (1689-1755), Voltaire (1694-1778), Rousseau (1712-1778) y los enciclopedistas Diderot (1713-1784) y D'Alambert (1717-1783).

Montesquieu, conocido por su libro "Del Espíritu de las Leyes", uno de los más importantes del Siglo XVIII, expresó que existían tres tipos de gobierno "...el republicano (...) aquel en que el pueblo, o una parte del pueblo tiene poder soberano; otro, (...) el gobierno monárquico (...) aquel en que uno solo gobierna pero con sujeción a las leyes fijas preestablecidas; y por último el gobierno despótico, el poder también está en uno solo, pero sin ley ni regla, pues gobierna según su voluntad y sus caprichos."⁵⁶

⁵⁶ Montesquieu. Del espíritu de las leyes. Ed. Porrúa. México. 1980. p.14.

Concibió la teoría política de los frenos y contrapesos de los poderes del Estado, conocida como la "Teoría de la Tripartición de Poderes", todavía hoy en día, aunque cuestionada, con un peso preponderante en la sociedad capitalista contemporánea. El barón de Montesquieu asestó un duro golpe al absolutismo monárquico, dando al pueblo la posibilidad de representación por medio del poder legislativo, poniendo límites, de esta forma, a los excesos del monarca, que en el orden financiero se traducía en la posibilidad de aprobación de impuestos más razonables y de una repartición más justa de la presión fiscal.

Los enciclopedistas Diderot y D'Alambert, al elaborar la "Enciclopedia", resumieron las ideas burguesas de la Francia del Siglo XVIII. Agruparon las ideas de avanzada, entre las que figuraba el nombre de Turgot, además del pensamiento político social de los hombres de la ilustración. De esta forma, se abordó el problema de la desigualdad del contribuyente frente al poder monárquico y se presentaron nuevos enfoques en materia de exacción de impuestos que serían implementados con la Revolución. La obra financiera de la Revolución francesa es un reflejo del pensamiento de la ilustración que se sistematizó en la Enciclopedia.

Una vez expuesta la ideología del "Siglo de las Luces", se impone repasar la historia para observar los acontecimientos que desembocaron en la Revolución de 1789.

En el año de 1788 se produjo una cosecha mediocre y en los primeros meses de 1789 aumentó el descontento popular. Luis XVI convoca en un intento desesperado a los Estados Generales el 5 de mayo de 1789, en el cual tuvo amplia participación la naciente clase, la burguesía.

El 17 de junio del mismo año, los diputados, al considerar tener en sus manos la representación del país, se constituyen en Asamblea Nacional por lo que Luis XVI declara ante la sesión real el 23 de junio de 1789, la admisión del voto de los impuestos por los Estados Generales, pasando la autoridad del Rey bajo el control de los representantes de la Nación. El 7 de julio se crea un Comité Constituyente autorizando desaparecer los impuestos existentes. Estos acontecimientos se corresponden con la denominada revolución jurídica, pero al unísono las masas tomaron las calles.

El 14 de julio es tomada la Bastilla y el 26 de agosto de 1789 proclamada la "Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano", suplantándose el término privilegio por el de igualdad y pasando a residir la

soberanía esencialmente en los ciudadanos. El término "impuesto" fue sustituido por el de "contribución", en un afán de enfatizar la bondad del impuesto y opacar su carácter impositivo, a raíz de establecerse la obligación del voto de los representantes de la Nación para aprobarlos.

El triunfo de la Revolución francesa significó el fin de la aristocracia como poder político y el nacimiento del dominio político de la burguesía, pues ésta ya había tomado el poder económico. Esto trajo consigo una transformación financiera y fiscal sustentada en la imposición directa.

La primera reforma estuvo encaminada a la suspensión de los privilegios referentes a la nobleza y el clero, entre ellos, el décimo y la capitación. La segunda gran reforma se basó en la eliminación de los derechos de aduanas interiores y peaje, y la tercera, apuntó a la supresión del diezmo y de los derechos feudales.

Se instauró entonces la contribución sobre el ingreso neto de las propiedades inmobiliarias (1790), la contribución nobiliaria (1791), la patente (1792), destinada a quienes ejercían un negocio, arte o profesión, es decir, era una contribución directa sobre el comercio que trató de contrarrestar el peso

preponderante del impuesto sobre la tierra. La contribución de las puertas y ventanas fue instaurada posteriormente por el Directorio.⁵⁷

En resumen, puede afirmarse que la fiscalidad revolucionaria se basó en el principio de hacer recaer la carga fiscal en el impuesto directo, razón por la cual la contribución a la tierra y bienes raíces jugó un papel fundamental, apoyada esta imposición en las ideas fisocráticas que afirmaban que la riqueza provenía de la tierra.

Habiendo pasado revista al período monárquico y los acontecimientos que derivaron en la Revolución francesa, nos corresponde analizar la ideología liberal burguesa que dió al traste con la Revolución Industrial del Siglo XIX, hecho eminentemente económico que repercutió en el orden financiero y fiscal.

Indudablemente, Inglaterra fue el país más favorecido por las ideas políticas liberales que propiciaron el desarrollo de una economía de mercado. El utilitarismo inglés, representado por Jeremy Bentham (1748-1832), John Stuart Mill (1806-1873), entre otros, fue la doctrina que inspiró el *laissez faire* económico

⁵⁷ N.A: El 27 de julio de 1794 se produce un golpe de Estado. Robespierre, jefe de los jacobinos es enviado a la guillotina. Se instaura un nuevo régimen bajo el poder de los girondinos, que se denominó Directorio.

necesario para la revolución industrial. La prosperidad sería la fórmula para la felicidad.

Como resultado de estas doctrinas, que por supuesto se correspondían con una ideología burguesa consolidada dentro del sistema capitalista, nace un sistema fiscal protector de la planta industrial y que fomentaba el comercio exterior. Se pasaba nuevamente de la imposición directa preconizada por los revolucionarios de 1789 a una imposición indirecta, en un afán de exaltar la libertad individual, característica propia de este régimen político. Sin embargo, destacamos que fue la propia Inglaterra quien implantó, por vez primera, el "Income tax" en 1798, pero todavía, en aquel entonces, sin un peso importante dentro del sistema tributario.

La burguesía consolidada condenó los privilegios fiscales del antiguo régimen y se dio una estructura fiscal favorable a sus intereses. El principio de igualdad frente al impuesto se impuso. Las tasas deberían ser iguales para todos, aunque todos no fuesen iguales.

Las ideas políticas del siglo XIX, permitieron el advenimiento de los regímenes constitucionales que dieron a las Asambleas Parlamentarias el derecho irrestricto de aprobar o rechazar los impuestos (principio de legalidad), medida que

favoreció a la burguesía industrial y comercial que entonces tenía el voto en el parlamento.

Con el auge del comercio y la imposición indirecta, la recaudación aumentó vertiginosamente y, con ello, el gasto. Se comenzó a gastar en forma significativa en hospitales, escuelas, pagos a la burocracia, en general, gastos públicos que justificaron el crecimiento del presupuesto.

Pero, el espíritu de la fiscalidad burguesa no se agotó en el utilitarismo inglés ni en el liberalismo francés, representado por Benjamin Constant (1767-1830) y Alexis de Toqueville (1805-1859). Las concepciones económicas de Adam Smith (1723-1790) y David Ricardo (1772-1823), dieron un sello particular a la misma.

Adam Smith , economista inglés, quién escribiera una de las obras clásicas de la literatura económica, "The Wealth of Nations", precisó la necesidad de la contribución para sostener los gastos públicos y enunció cuatro máximas o principios que competen a todos los tributos: de justicia, certidumbre, comodidad y economía, que rezan como siguen:

1) Se debe contribuir a los gastos del Estado en proporción a las respectivas facultades, sosteniendo que la omisión u observancia de esta máxima, constituía lo que llamamos equidad o falta de equidad de los impuestos (Principio de justicia).

2) El tributo debe ser cierto y determinado para ser pagado, o sea, el tiempo de cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, deben ser lo más claro y sencillo para el contribuyente (Principio de certidumbre).

3) El impuesto debe exigirse en tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente (Principio de comodidad).

4) El servicio administrativo para la recaudación de los impuestos debe ser lo más económico posible, de manera que no vaya en detrimento de la recaudación (Principio de economía).⁵⁸

Del principio de comodidad, último de estos postulados enunciados, el autorizado Dr. Fritz Neumark expresó: "Desde que Adam Smith definió su postulado, la Hacienda Pública no ha añadido, que yo sepa, nada esencial a su contenido."⁵⁹

⁵⁸Cfr. Adam Smith. La Riqueza de las Naciones. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1958. pp. 726-727.

⁵⁹ Fritz Neumark. Principios de Imposición. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. España. 1994. p. 278.

Sobre los impuestos directos, Smith y Ricardo se mostraron reticentes. Smith planteó que este tipo de impuestos podía ocasionar, a través del tiempo, la reducción de la rentas de la tierra y el aumento en el precio de las manufacturas, siendo mejor cargar dicho tributo sobre la renta de la tierra y el consumo. Ricardo, por su parte, se inclinó por los impuestos que no afectaran el capital de los contribuyentes, porque de ser así, según su criterio, perjudicaría los recursos destinados a la inversión industrial, teniendo efectos negativos sobre los niveles de producción futuros.⁶⁰

De todo ello, se colige que la tendencia liberal burguesa fue hacer recaer la carga en los impuestos indirectos, básicamente los derechos de aduana, piedra angular de la fiscalidad burguesa, y los impuestos al consumo, protegiendo así el sistema fiscal a la nueva clase en el poder (económica y políticamente), la cual no podía concebir las implementación de un impuesto progresivo sobre la renta.

Es de destacar, que en este período de auge del comercio, la clase campesina dejaba de ser importante, trasladándose la carga impositiva a la

⁶⁰ Cfr. Política e Impuestos. Eduardo Resendez Muñoz. Ed Miguel Angel Porrúa. México. 1980. pp. 91-102.

creciente masa de obreros, por lo que la imposición, como apuntamos anteriormente, se dirigió a las mercancías y los objetos de consumo.

Podemos entonces decir, que la fiscalidad burguesa liberal del siglo XIX tomó como bandera la igualdad frente al impuesto; una igualdad con muy poco de proporcionalidad y progresividad, lo que no obsta para dejar de admitir que este sistema impositivo propició la inversión y contribuyó al progreso económico. Por ello, subraya Luigi Einaudi que "El grito de los escritores de Hacienda de los siglos XVII y XVIII, más que el de justicia, fue el de certeza".⁶¹ Necesariamente irrumpirían las ideas del movimiento socialista que daría nacimiento, muchos años después, a un sistema fiscal más justo y equitativo, modificando tipos impositivos e introduciendo la progresividad.

Los precursores del socialismo fueron los socialistas utópicos Saint Simon (1760-1875), Charles Fourier (1772-1837) y Robert Owen (1771-1858).

A estos, le siguieron Luis Blanc (1811-1882), F. Lasalle (1825-1864) y Adolfo Wagner, como exponentes del socialismo de Estado, quienes defendieron la propiedad privada y el beneficio, pero sostuvieron que la riqueza debería distribuirse atendiendo a los méritos de cada quién. Esta doctrina económica, en el

⁶¹ Luigi Einaudi. *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*. Ed. Ariel. España. 1963. p. 297.

ámbito fiscal, planteaba gravar en mayor medida a las clases ricas para destinar el producto obtenido a la prestación de servicios públicos en beneficio de las clases económicamente débiles.⁶²

Wagner, según Fritz Neumark " fue el primer tratadista (...) que entendió por redistribución exclusivamente la que beneficia a los relativamente débiles a costa de los relativamente acomodados." ⁶³

Es decir, este postulado de redistribución en el ámbito fiscal planteaba claramente gravar en mayor medida a las clases ricas destinando el fondo de la recaudación a la prestación de servicios públicos en favor de las clases más débiles.

Carlos Marx (1818-1883) y Federico Engels (1820-1895) radicalizaron el pensamiento socialista, adquiriendo una concepción materialista. Las obras " El Manifiesto del Partido Comunista" (elaborada por ambos) y "El Capital" de Marx, dejaron constancia de la lucha por un impuesto más justo. La primera, constituye un programa de acción para la clase obrera, un llamado a la solidaridad

⁶² Cfr. Eduardo Resendez Muñoz. Ob. cit. p. 114.

⁶³ Fritz Neumark. Ob. cit. p. 202.

internacional, y el primer intento por explicar la historia desde la óptica marxista, es decir, desde el materialismo histórico.

El programa político del Manifiesto contemplaba, entre otras medidas financieras, la centralización del crédito en manos del Estado a través de un Banco nacional cien por ciento estatal, la expansión de las empresas estatales y el paso de los medios fundamentales de producción a manos del Estado, así como la progresividad en la imposición, además de medidas de hondo contenido social, entre las que figuraban, la educación y la salud pública gratuitas, y la abolición del trabajo de los niños en los establecimientos fabriles.

El Capital, es sin lugar a dudas, una obra clásica de economía, de obligada consulta y referencia por todo estudioso de la materia, aun para ser sometida a crítica, como lo ha sido por los economistas occidentales, pero es, precisamente esta particularidad, la que le otorga el sello de ser una obra clásica colosal, profunda y analítica del sistema capitalista.

Las ideas filosóficas, políticas y económicas de Marx y Engels impulsaron la lucha por un impuesto más justo, fundado en una fuerte progresividad del impuesto sobre la renta, pero éste solo se implantó en forma permanente casi medio siglo después: en Francia en 1914, en 1913 en los Estados

Unidos de Norteamérica, en México en 1925 y en Cuba en 1942, con excepción del ejemplo precoz de Inglaterra, que ya en 1798, en ocasión de la guerra con Francia, lo implantó para sostener los gastos bélicos, y luego de ser derogado y restablecido dos veces, reapareció definitivamente en 1842.⁶⁴

Hasta aquí la exposición histórica de la evolución fiscal, que puede resumirse a modo de síntesis y generalizando: en imposición indirecta en la monarquía absolutista; imposición directa en la etapa del iluminismo; la vuelta a la imposición indirecta, aunque proporcional e igualitaria, en la etapa del liberalismo burgués del Siglo XIX, y la lucha de la ideología socialista por una imposición directa y progresiva sobre la renta.

2.3 La imposición directa en la República de Cuba. Origen y evolución

El fenómeno de la tributación llega Cuba en épocas tempranas. Ya desde el período colonial, a la gran masa de indios que trabajaban en labores agrícolas y de servicios, se les imponía la obligación de tributar.

⁶⁴ Cfr. Héctor B. Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ta. Edición. Ed. Depalma. Argentina. 1993. pp. 540 y 541.

Durante esta etapa, la economía cubana descansaba en la producción azucarera y el comercio, debido a la situación geográfica de la isla, que convertía a sus puertos en puntos de escala obligada en la ruta metrópolis europea-colonia, quedando relegada así la actividad ganadera.

Del sistema fiscal cubano de la colonia, el historiador Julio Le Riverend nos dice que se caracterizó por no responder "... a criterio alguno, sino que se creaban impuestos y gravámenes conforme la necesidad del Estado Español."⁶⁵, además, no se tenía en cuenta para la imposición personal, el principio de proporcionalidad o teoría de la capacidad contributiva para el reparto de la carga tributaria, sino que se consideraba el límite de la imposición respecto a la necesidad del Estado colonial.

Esta presión fiscal es subrayada por los historiadores como una de las causas del descontento popular existente por los impuestos de la época, que dio al traste con el grito de independencia del 10 de octubre de 1868, dando comienzo a la Guerra de los 10 años.

Entre los tributos existentes en el período colonial, que gravaron las entradas personales, se encuentran, entre otros: el "Monte Pío Militar", estando obligados a satisfacerlo los oficiales, generales de mar y tierra, subalternos, ministros

⁶⁵ Julio Le Riverend. Historia Económica de Cuba. Instituto Cubano del Libro. Cuba. 1967. p. 186.

respectivos, y consistía en el pago de ocho maravedíes de cada peso que los mismos obtenían y media paga del sueldo recibido, y en el caso de los ascensos, el exceso que hubiera entre uno y otro; el "Medias Anatas", que gravaba la mitad del sueldo y aprovechamiento de un año, incluyendo nombramientos, gracias y mercedades; y el "Diezmo", entrega de una unidad por cada diez productos obtenidos, sin descuento para gastos de operación.⁶⁶

Pero, indudablemente, es en la República Mediatizada (20 de mayo de 1902-diciembre de 1958), conocida así por la injerencia y mediación de Estados Unidos de Norteamérica en la naciente República, que se implementa por vez primera el impuesto sobre la renta; más exactamente en la década del 40.

En el año de 1931, se promulga la conocida Ley de Emergencia Económica y Tributación Fiscal, instrumentándose un importante impuesto sobre entradas personales que, como señala Juan Menocal Barreras, nunca llegó a hacerse realmente efectivo por el ambiente desfavorable que imperaba en la República.⁶⁷

⁶⁶ Cfr. Joaquín Maniau. Compendio de la Historia de la Real Hacienda de Nueva España. Ed. UNAM. 1995. pp. 23 y 24, 59 y 60 y 128.

⁶⁷ Cfr. Juan A. Menocal Barreras. Antecedentes del Impuesto sobre las rentas y entradas personales en la legislación e historia cubana. Ed. La Milagrosa. Cuba. 1951. p. 42.

La referida Ley, nace en uno de los períodos más convulsos de la historia de Cuba: el dictador Gerardo Machado como **Presidente** y la Revolución del 33 que no fructificó. Precisamente en el año de 1932, se publica en la Isla el libro de Edwin Robert Anderson Seligman "Informe sobre el Sistema Tributario de Cuba". El autor propone la necesidad de implementar un impuesto que gravara la renta de forma directa y subraya el hecho de que la mayor parte de las recaudaciones fiscales provenían de impuestos que gravaban la actividad mercantil, por lo tanto el sistema tributario de aquel entonces, descansaba en la imposición indirecta.⁶⁸

Es de destacar, que la imposición sobre la renta de la persona natural en la Ley de 29 de enero de 1931, quedaba contenida en el Impuesto General sobre Utilidades, encontrándose obligadas las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, por razón de utilidades o beneficios que hubieren obtenido dentro del territorio nacional, o que fuesen satisfechas dentro de la República por personas naturales o jurídicas, domiciliadas o residentes en ella, o que se paguen en territorio cubano, aunque radicase fuera de él la persona deudora, y cuya base imponible lo constituía los sueldos, remuneraciones u otras retribuciones de esta naturaleza, los

⁶⁸ Cfr. Helen Rangel Herrera y Ramón Álvarez Carrera. La imposición directa sobre la renta de la persona natural. Universidad de la Habana. Cuba. 1996. pp. 51 y 52.

intereses y las utilidades de los comerciantes, industriales, banqueros y sociedades mercantiles.⁶⁹

Es en el año de 1941, por Acuerdo Presidencial No. 1, de 31 de diciembre de 1941, cuando se diseña por primera vez el impuesto sobre la renta, regulándolo en su Capítulo tercero. No es hasta el 1 de enero de 1942 que comenzó a regir.

Como elementos de interés de éste impuesto, cabe apuntar que gravaba, no sólo los ingresos provenientes de fuentes permanentes y periódicas, sino también los provenientes de fuentes eventuales, a la par de establecer una exención de renta mínima de 4000.00 pesos anuales y la progresividad en la imposición. Se concibió un sistema mixto de imposición con tres subdivisiones correspondientes a la imposición cedular y una cuarta a la imposición global.⁷⁰

El precitado Acuerdo Presidencial fue modificado posteriormente por el Acuerdo Presidencial No. 15, de 6 de febrero de 1942, y la Ley No. 7, de 5 de abril de 1943, entre otros cuerpos normativos; produciéndose a partir de entonces un amplio

⁶⁹ Cfr. Ley de Emergencia Económica y Tributación Fiscal, art. II y VII del Capítulo Sexto, Impuesto General sobre Utilidades.

⁷⁰ N.A: El sistema mixto de imposición a la renta combina la imposición cedular y la global. Existe un impuesto cedular básico que distingue categorías de rentas según su origen, y un impuesto global que no discrimina tipos de rentas. El importe de todas estas categorías es sumado y se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente.

movimiento legislativo que abarcó el periodo de 1941 hasta 1950, consolidándose la imposición sobre la renta en la República, razón por la que algunos denominaron a esta época como la "época moderna de la imposición sobre la renta".⁷¹

Cabe señalar, además, que el nacimiento del impuesto sobre la renta se produce un año después de la promulgación de la Constitución de 1940, calificada como una de las más avanzadas de latinoamérica para la época, en virtud de la consagración en sus preceptos de derechos laborales y sociales, comprendiendo desde la jornada laboral de ocho horas, el derecho de los trabajadores a la huelga y los patronos al paro, hasta la seguridad social. Coincide, a su vez, la Constitución de 1940 con una época de auge de la ideología socialista a raíz del comienzo de la Segunda Guerra Mundial y la situación de crisis que vivía el país. Elementos del Partido Socialista Popular fueron precisamente los que presionaron para que se recogiesen los aludidos preceptos sociales .

Una vez más, se constata como el surgimiento de la imposición sobre la renta está íntimamente ligado a los anhelos de justicia social y a la ideología socialista.

Analizada ya la fiscalidad en el período republicano, nos corresponde adentrarnos en el periodo revolucionario, que tiene su inicio, como su nombre lo

⁷¹ Cfr. Helen Rangel Herrera y Ramón Alvarez Carrera. Ob. cit. pp. 57 y 58.

indica, con el triunfo de la Revolución cubana el 1 de enero de 1959, hecho histórico que subvirtió las estructuras económicas, políticas y sociales imperantes, y abrió un camino de subsecuentes profundas transformaciones en estos órdenes.

El gobierno revolucionario al tomar el poder, emprende necesariamente una reforma fiscal que se corresponde con los cambios operados en el sistema económico y político, y con la nueva ideología socialista, que aun cuando no fue proclamada hasta 1961 en la Primera Declaración de La Habana, estaba latente en los dirigentes de la revolución. Se promulga la Ley No. 447, Ley de Reforma Fiscal, de 14 de julio de 1959, que responde a una etapa histórica de la revolución conocida como etapa agraria-antimperialista y de liberación nacional.

La Ley No. 447 de 1959 inicia una profunda reforma en materia tributaria, reforma por la cual se reducen en forma considerable los numerosos impuestos existentes al triunfo de la revolución. De ciento cincuenta impuestos vigentes en la etapa republicana se pasaba a veinte impuestos, contando los arancelarios, los derechos consulares y otros gravámenes aduaneros.

El impuesto sobre la renta aparecía recogido en los Títulos I y II del Libro I, bajo el nombre de Impuesto General sobre Ingresos - que formaba parte de un

sistema general de imposición a la renta mixto-, e Impuesto Complementario sobre Ingresos Personales, respectivamente.

El primero regulaba de forma conjunta a las personas naturales y colectivas, y el segundo, en forma complementaria, la renta global de las personas naturales.

En el Impuesto General sobre Ingresos, aparecen las rentas discriminadas por su naturaleza y origen. Conforme a su naturaleza, quedaban divididas en retribuciones y utilidades de la empresa, y en cuanto su origen, en provenientes del trabajo y del capital, dando lugar a una clasificación de los ingresos divididos en tres grupos que revelan las diferentes fuentes de ingreso gravables, estas son:

- 1) **Retribuciones al trabajo, que gravaba sólo a la persona natural.**
- 2) **Retribuciones al capital, que gravaba a las personas naturales y colectivas.**
- 3) **Utilidades de la empresa, que gravaba a las personas naturales y colectivas**

Los tipos impositivos en el referido impuesto eran proporcionales a la retribuciones al trabajo, al capital y las utilidades de la empresa.

El Impuesto Complementario sobre Ingresos Personales, el cual como apuntamos, formaba parte del sistema de imposición a la renta diseñado para gravar a la persona natural, se concibió para nivelar los ingresos de los perceptores más favorecidos, aplicándose una escala progresiva a la base monetaria por tramos o escalones de la misma.⁷²

La riqueza quedaba gravada por un impuesto sobre las herencias, donaciones y transmisiones de dominio de bienes inmuebles, con cuatro escalas progresivas por tramos para las donaciones y herencias, en relación con el grado de afinidad del donatario o heredero con el causante.

A la Ley no. 447, le sucedió la Ley No. 998, Ley Fiscal de 5 de enero de 1962, que se corresponde con otra etapa del proceso revolucionario: la etapa socialista.

La referida ley en sus Por Cuantos expresa que el sistema tributario vigente no respondía a la realidad histórica que vivía la revolución. El proceso se había

⁷² Cfr. Helen Rangel Herrera y Ramón Álvarez Carrera. Ob. cit. p. 63.

radicalizado y la propiedad estatal socialista afianzado como propiedad fundamental dentro del sistema social y político. Se necesitaba de un sistema tributario que respondiese a las exigencias del momento y constituyese un vehículo para el desarrollo económico y un factor importante para la edificación del socialismo.⁷³

Con el objetivo de consolidar la propiedad socialista, el nuevo sistema tributario suprime toda concesión de beneficios a empresarios e inversionistas, otorgados por la derogada Ley No. 447, y establece, en su lugar, un Impuesto sobre las Utilidades a las Sociedades de Capital cuyos ingresos anuales fuesen superiores a 100000.00 pesos, con un tipo impositivo básico de 40 % sobre las utilidades hasta 50000.00 pesos y sobre las que excediesen de 50000.00 uno del 60 %; y para las empresas privadas que no revistiesen la forma de sociedades anónimas, en comandita por acciones o de responsabilidad limitada, o no percibiesen ingresos superiores a los 100000. 00 pesos anuales, resultaban gravadas con un impuesto sobre ingresos brutos sin deducción alguna. Queda claro, que este régimen no favorecía en nada la empresa privada, sino por el contrario, le restringía ostensiblemente la capacidad de crecimiento e incluso , por qué no decirlo, condenaba a muchas a la extinción y disolución.

⁷³Cfr. Ley No. 998, Ley Fiscal de 5 de enero de 1962. Gaceta Oficial de la República de Cuba.(martes 9 de enero de 1962).

El Impuesto sobre Ingresos respondía a un sistema de imposición a la renta cedular y constituía la imposición directa de la renta, tanto de la persona natural como la colectiva, donde quedaba contenido el gravamen a los ingresos brutos de la empresa privada (antes aludido), los agricultores pequeños, empresas agrícolas y cooperativas; los ingresos (deducidos los gastos) de los trabajadores por cuenta propia y los ingresos percibidos por cualquier concepto (incluyendo las utilidades) por los trabajadores, cooperativistas, empresarios, socios, gerentes, administradores, así como toda persona natural no especificada con claridad en la ley.

En cuanto a la primera fuente generadora de rentas (empresa privada, agricultores, empresas agrícolas y cooperativas), tributaban el impuesto aplicando a las respectivas bases imponibles los tipos impositivos por actividades que estableciese el entonces Ministerio de Hacienda. A las otras se les aplicaba a la base imponible el tipo impositivo correspondiente atendiendo a una escala progresiva mensual por tramos gravables.⁷⁴

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

El criterio de renta establecido en el cuerpo normativo es amplio, -dentro de los estándares legales-, comprendiendo los ingresos provenientes del trabajo, tanto por cuenta ajena como por cuenta propia, por concepto de la tierra, utilidades y capital;

⁷⁴Cfr. Ley No. 998, Ley Fiscal de 5 de enero de 1962. Título V, Capítulo I, art. 1-13.

criterio que también se aplicó en la Ley. No. 447, que incluyó, además, las rentas en especie.⁷⁵

En cuanto a la imposición sobre la riqueza, reprodujo casi sin variantes el impuesto establecido por la Ley No. 447, denominado en la presente "Impuesto sobre Transmisión de Bienes Inmuebles, Establecimientos Mercantiles y Herencias", al agregar, en lo relativo a los sujetos pasivos, al comprador de establecimientos mercantiles.

La Ley No. 1213, de 7 de julio de 1967, derogó y sucedió a la No. 998 de 1962. Dicha ley nace en un contexto histórico peculiar, la etapa del "idealismo", en la que se llevó a cabo una política indebida de gratuidades, en la que se suprimieron los cobros y pagos entre las empresas del sector estatal, así como el presupuesto estatal y las relaciones de crédito y compraventa con el sector privado.

Carente de toda técnica fiscal y legislativa, la Ley No. 1213, logró con sus 29 artículos, cuatro disposiciones transitorias y 10 disposiciones finales, desarticular prácticamente el sistema tributario. Se simplificó hasta su "máxima expresión" el procedimiento fiscal vigente, en el ánimo de hacerlo "más expedito" - como consta en

⁷⁵ N.A: Este criterio a pesar de se amplio dista de la definición global de renta ofrecida por el connotado economista Henry Simons, ampliamente aceptada a efectos económicos, y que expondremos en el capítulo III.

el único Por Cuanto de la Ley-; de 122 artículos comprendidos en el Título II de la Ley No. 998 se pasó a 17 artículos. Se puso casi término a la imposición directa sobre la renta de la persona natural, al exonerar de todo tipo de impuestos a las personas naturales -y jurídicas, pues quedaban contenidas en el impuesto sobre ingresos- que se dedicasen a la explotación agrícola, pecuaria o pesquera , y a los salarios o remuneraciones de los trabajadores (artículos 1 y 2), con excepción de los trabajadores por cuenta propia, a los que gravaba con una cuota fija mensual de acuerdo a las actividades que realizasen. Quedó, sin embargo, vigente el Impuesto sobre Ingresos Brutos de las Empresas Privadas, el Impuesto sobre Utilidades de las Sociedades de Capital y el de Transmisión de Bienes Inmuebles, Establecimientos Mercantiles y Herencias, aunque regulados en un cuerpo legal independiente, la Ley No. 998, pues ésta fue sólo parcialmente derogada.

Todo ello trajo consigo un proceso de dispersión legislativa, el olvido del Derecho Tributario y la ausencia de una cultura fiscal que comienza a rescatarse con la promulgación de la Ley. No. 73, Ley del Sistema Tributario, de 4 de agosto de 1994, a la que dedicaremos solo unas líneas generales en el presente capítulo, para ubicar en tiempo y espacio al lector, pues analizaremos la misma en el capítulo quinto, al tratar la imposición sobre la renta y la riqueza en el derecho positivo cubano.

Vale hacer la acotación, que entre la Ley No. 1213 de 1967 y la Ley No. 73 de 1994 se dictaron una serie de Instrucciones, Resoluciones, Resoluciones Conjuntas y Decretos-Leyes que complementaron y modificaron lo establecido por la legislación fiscal de 1962 y 1967, leyes No. 998 y No.1213, respectivamente.

La Ley No. 73 es el resultado de la necesaria adecuación del sistema tributario a una serie de transformaciones operadas en el ámbito económico cubano a raíz del derrumbe del bloque socialista, la desintegración de la URSS y la pérdida de los socios comerciales habituales, los ex-paises socialistas. Entre estas medidas destacan:

- 1) La ampliación del trabajo por cuenta propia con la promulgación del Decreto-Ley No. 141 de 8 de septiembre de 1993.
- 2) La apertura a la inversión extranjera, que aun cuando se encontraba ya reconocida en el año 1982 en una legislación sustantiva, el Decreto-Ley No. 50 de 1982, tiene su despegue por los años 90 y su punto culminante con la promulgación de la Ley No. 77 de 1995, donde se precisa y amplía el marco legal para el desarrollo del sector inversionista extranjero (se permita la inversión de capital 100 % extranjero).
- 3) La legalización de la tenencia y circulación de la divisa.

- 4) El incremento de los precios a los productos y servicios, tratando de no afectar, en lo posible, los consumos y servicios vitales para la población.
- 5) La creación de mercados agropecuarios y de productos industriales donde existen precios libres entre comprador y vendedor.
- 6) El impulso al sector del turismo.

La reforma tributaria era a todas luces una necesidad objetiva: la legislación fiscal se encontraba dispersa y desactualizada, contenida en cuerpos legales promulgados hace más de 20 y 30 años; las normas y procedimientos administrativos simplificados hasta su máxima expresión, haciendo imposible todo sano intento de procurar, a la par de un proceso expedito de la administración tributaria eficaz y justa; no existía un Registro Único de Contribuyentes y, en consecuencia, un Número de Identificación Tributaria (NIT), se había producido un vacío legislativo en lo concerniente a la imposición sobre la renta de las personas naturales -con la excepción del trabajo por cuenta propia-, que debía ser llenado para viabilizar la redistribución de la riqueza "acumulada" en ciertos sectores de la población como

resultado de las medidas económicas tomadas.⁷⁶ En resumen, un panorama fiscal nada halagador.

En consecuencia, se planteaba la necesidad de un sistema que condujera a la actualización, unificación, simplificación e integración del sistema fiscal, propiciara un desarrollo de la economía nacional, contribuyera al sostenimiento de los gastos sociales, -piedra angular del sistema socialista- y a una distribución más justa de los ingresos vía tributo.

La reforma se llevó a vías de hecho, pues se contaba con el ingrediente necesario para emprenderla: la existencia de una sólida y decidida voluntad política del gobierno, y así nació la nueva ley tributaria.

⁷⁶ N.A: Las medidas económicas tomadas por el gobierno como la ampliación del trabajo por cuenta propia y la legalización de la tenencia y circulación de la divisa, alteraban la composición casi lineal de la riqueza, resultado de las políticas de igualdad preconizadas por la revolución.

CAPITULO 3

PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN QUE INFORMAN LA JUSTICIA FISCAL. SU RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y LA RIQUEZA

3.1 Volviendo sobre la justicia

Los principios de imposición que se van a tratar en el presente capítulo, son los más discutidos de la fiscalidad, y esto es comprensible en el entendido de que es harto difícil ponerse de acuerdo en relación al contenido de la justicia fiscal, por cuanto esta materia invade el campo de lo metaeconómico.

Por ello, se impone a estas alturas del trabajo, repasar algunas ideas sobre la justicia vertidas en el primer capítulo, a fin de dejar sentado nuestro punto de vista sobre el contenido de la justicia fiscal y justificar la estructura dada a este capítulo, donde incluimos los principios de legalidad y certidumbre como postulados informantes de la misma.

Establecida la consideración de que la justicia es el valor supremo del Derecho, habíamos expresado, siguiendo al Dr. Alvarez Ledesma, que el Derecho comporta un doble estándar valorativo.

Orden, seguridad e igualdad conforman el primer estándar valorativo del Derecho, denominado legalidad. Este otorga, "prima facie", una especie de justicia formal. Pero es que éstos valores están en función de otros valores superiores, intereses socialmente valiosos a los cuales el Derecho sirve y protege, dándole sentido al ordenamiento jurídico y a los valores instrumentales. Estos valores conforman el segundo estándar valorativo del Derecho. Concluíamos que la adecuación del primer estándar con el segundo constituía la Justicia.

Luego de haber rememorado estas ideas, que ubican al lector, permitiéndole evaluar posteriormente nuestra lógica de análisis, pasamos entonces nuevamente al ámbito fiscal.

El destacado hacendista alemán Fritz Neumark, apunta que existe un consenso entre los tratadistas contemporáneos de la hacienda pública en que solamente se puede hablar de una imposición justa en el caso que se cumplan los postulados de generalidad, igualdad y proporcionalidad, no obstante de ser estos

principios susceptibles de diversas interpretaciones, a lo que agregamos, y también de distintas denominaciones.⁷⁷

Lo cierto es que de la lectura de los financistas, fiscalistas y hacendistas en lo concerniente al tema de la justicia en el derecho tributario, se aprecia, con marcado énfasis, la equidad tributaria o la igualdad y desigualdad frente al impuesto, como el punto para evaluar la justicia fiscal, inclinándose, o más exactamente, cayendo la balanza hacia las cuestiones estrictamente éticas.

El propio Neumark, el cual dedica un capítulo al tema de la justicia fiscal en su trascendental obra "Principios de la Imposición", un clásico de la Hacienda Pública, sostiene que "... los postulados de justicia (...) aspiran a regular la distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde el punto de vista ético."⁷⁸, razón que lo lleva a excluir los principios de legalidad y certidumbre, como informantes de la justicia fiscal. En este mismo sentido, Luigi Einaudi, el gran maestro de la ciencia financiera italiana, apunta que la justa distribución de la carga tributaria es lo que comúnmente se conoce como justicia tributaria.⁷⁹

⁷⁷ Fritz Neumark. Ob. cit. pp. 83 y 84.

⁷⁸ Idem. p. 81.

⁷⁹ Cfr. Luigi Einaudi. Principios de Hacienda Pública. Ed. M. Aguilar. México. 1948. p. 136.

La justicia, como se colige de nuestro análisis, no se agota ni en la ética ni en la legalidad, por tanto, no se satisface con los postulados de generalidad, igualdad y proporcionalidad, sino, resulta necesario un ámbito mínimo de legalidad y certidumbre que excluya cualquier arbitrariedad, para poder hablar de una justicia tributaria. La justicia formal, donde quedan contenidos los principios de legalidad y certidumbre, son el presupuesto para la realización de una justicia material, es decir, para la consecución de una generalidad y una igualdad tributaria, de una proporcionalidad y una redistribución impositiva; valores éstos, que deben ser perseguidos, consagrados y protegidos por el régimen de legalidad tributaria, materializándose así una justa distribución de la cargas tributarias, pudiendo entonces hablarse, en puridad, de un sistema fiscal justo.⁶⁰ Einaudi expresaba: "A lo largo de un gran trecho del camino, la justicia y la seguridad no se oponen entre sí, sino que una sirve a la otra..."⁶¹ Nosotros diríamos, como se desprende de nuestro análisis, que la justicia presupone y contiene la noción de seguridad, la cual denominamos legalidad.

Por último, queremos aclarar que los postulados de justicia fiscal son el resultado de la extrapolación de las nociones y conceptos de la teoría de la justicia al

⁶⁰ N.A: Desplazamos la igualdad tributaria hacia el segundo estándar valorativo del Derecho, apartándonos en este punto del Dr. Mario I. Alvarez, porque consideramos que, al menos en los sistemas fiscales, ésta incide, a priori, en la justa distribución de la carga tributaria, siendo entonces un problema ético y no legal.

⁶¹ Luigi Einaudi. Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria. Ob. cit. p. 297.

ámbito tributario. Así tenemos que el principio de legalidad es una extensión de la justicia legal de Santo Tomás de Aquino; el principio de igualdad y proporcionalidad, una reformulación de la justicia distributiva y la epiqueya aristotélica, respectivamente; y el principio de redistribución fiscal, una interpretación del segundo principio de justicia de la teoría de Rawls.

Una vez sentado nuestro criterio sobre el contenido de la justicia fiscal y justificada, por ende, la estructuración atípica del presente capítulo, pasaremos al análisis de los principios de tributación que informan la justicia fiscal, destacando la relación de éstos, cuando así sea, con el régimen de imposición sobre la renta y la riqueza.

3.2 Los principios de legalidad y certidumbre

El principio de legalidad se considera piedra angular del Derecho tributario, y es resultado de la lucha por un impuesto más racional, el cual fue consagrado, con el carácter de tal, en los regímenes constitucionales parlamentarios del Siglo XIX.

Para Arrijoa Vizcaino este principio obedece a un doble enunciado; el primero concierne al Fisco y el segundo, se refiere a los particulares. En cuanto al

Fisco, la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar ninguna función dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse, de antemano, expresamente facultado para ello por una ley. En lo que se refiere a los contribuyentes, sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes y, a su vez, únicamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que las mismas leyes les confieren.⁸² El principio de legalidad actúa, entonces, como un límite al ejercicio del poder público y una garantía o protección de los derechos de los particulares.

Francisco de la Garza, por su parte, expresa que " El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*. -acota más adelante- El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la calidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer las exenciones."⁸³

⁸² Cfr. Adolfo Arrijo Vizcaino. Ob. cit. p. 23.

⁸³ Sergio Francisco de la Garza. Ob. cit. pp. 267 y 268.

El connotado financista mexicano da cabida, en su concepto amplio del principio de legalidad, al principio de certidumbre o certeza, apuntado por Adam Smith en su obra "La Riqueza de las Naciones".

El principio de certidumbre Arrijoa Vizcaino lo define en forma independiente y otros autores, como Héctor B. Villegas y Fritz Neumark, lo denominan postulado de transparencia tributaria o transparencia fiscal, dándole una connotación nueva a la máxima expuesta por el célebre economista inglés del siglo pasado.⁸⁴

Para el fiscalista mexicano Adolfo Arrijoa Vizcaino, siguiendo a Adam Smith, todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, pues, de lo contrario, se abre una brecha para el abuso y la arbitrariedad de las autoridades fiscales. Los elementos constitutivos del moderno tributo son, para el autor, en términos generales: sujeto pasivo, hecho imponible, tipo impositivo, base imponible, fecha de pago y sanciones aplicables.⁸⁵

⁸⁴ Cfr. Adolfo Arrijoa Vizcaino. Ob. cit. 23-25, 208-212, 259-263. Héctor B. Villegas. Ob. cit. 524-526. Fritz Neumark. Ob. cit. 366-368.

⁸⁵ Adolfo Arrijoa Vizcaino. Ob. cit. pp. 208 y 209.

Fritz Neumark formula el principio de transparencia fiscal⁸⁶ en los siguientes términos:

"El principio de transparencia exige que las leyes fiscales en sentido amplio, es decir, con inclusión de los reglamentos ejecutivos (regulations), directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos." ⁸⁷

Agrega más adelante "Al igual que el "clásico" y más estricto imperativo de certeza implicado en la anterior definición, el postulado de transparencia se ha establecido por el deseo de proteger los legítimos intereses de los sujetos pasivos..." ⁸⁸

Por su parte, el financista argentino Héctor B. Villegas, en el mismo sentido que el hacendista alemán anteriormente citado, establece que " Para cumplir

⁸⁶ N. A: El término transparencia fiscal fue utilizado por primera vez, de manera explícita, en el informe sobre Armonización Fiscal que redactó el propio Fritz Neumark para la Comisión de la CEE, hoy UE.

⁸⁷ Fritz Neumark. Ob. cit. p. 366.

⁸⁸ Ibidem.

con el postulado de la "transparencia tributaria", la ley fiscal debe determinar con **precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos, modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración.**" ⁸⁹

Acota que "El cumplimiento del principio exige que estos datos sean **claramente consignados en las normas tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, resoluciones generales e interpretativas del organismo fiscal, instrucciones, circulares, etc. Es necesario que tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos.**" ⁹⁰

Luego entonces, el principio de legalidad, *strictu sensu*, se traduce en la exigencia que los tributos exclusivamente puedan ser establecidos por actos normativos con rango de ley, por lo que deben ser aprobados por el órgano representativo de poder dotado constitucionalmente de la facultad legislativa,

⁸⁹ Héctor B. Villegas. Ob. cit. p. 525.

⁹⁰ Ibidem.

actuando, así, en representación de quienes están obligados a pagar, los contribuyentes. El de certidumbre o el de transparencia -nueva formulación de este primero-, despeja toda posibilidad de arbitrariedad por parte de la Administración Fiscal al quedar consignados los elementos constitutivos del tributo y expresarse claramente toda la normatividad fiscal.

Pero en nuestro criterio, independientemente de la denominación que se adopte y el contenido "*lato*" o "*strictu sensu*" que se atribuya al principio de legalidad, lo cierto es que estos principios (de legalidad y certidumbre), ya se encuentren conceptuados independientemente o unidos en un solo postulado, confieren al contribuyente un poderoso medio de defensa frente a los excesos de la Administración Tributaria, al conocer de forma precisa y clara hasta donde llegan sus obligaciones tributarias y cual es el límite del Poder fiscal; máxime si se tiene en cuenta que la legislación fiscal adolece, en la mayoría de los países, de una terminología altamente compleja y técnica, haciéndola incomprensible para un individuo común, no digamos para un sujeto dotado de una inteligencia marginal, para quién, al menos en teoría, debe ser también inteligible dicha legislación.

Una vez expuestos los principios de legalidad y certidumbre, corresponde ubicarlos en el Derecho positivo mexicano y cubano.

Como la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos ha expresado:

“El principio de legalidad se encuentra claramente establecido, por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca (...). Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido en el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretendan justificárseles.”⁹¹

⁹¹ Tesis Jurisprudencial. Ramón Hernández Reyes. Tomo. LXXXI. p. 6374, citada por Ernesto Flores Zavala. Ob. cit. pp. 203 y 204.

En la Constitución de la República de Cuba no aparece refrendada, al menos en forma expresa, la obligación de tributar para los nacionales y el principio de legalidad.

Si hacemos una interpretación extensiva del ordenamiento constitucional, la obligación de tributar aparece refrendada en el Capítulo VII (Derechos, Deberes y Garantías Fundamentales), artículo 64 y en el Capítulo III (Extranjería), artículo 34.

El artículo 64 establece como un deber fundamental del ciudadano, cumplir con los deberes cívicos y sociales, y al referirse a los deberes sociales genéricamente, puede quedar enmarcado dentro de éstos la obligación de tributar, considerada así por la Ley No. 73 de 1994, Ley del Sistema Tributario, en su tercer Por Cuanto.

Asimismo, en el artículo 34 se establece de forma precisa la obligación para los extranjeros residentes en Cuba de contribuir a los gastos públicos, en la cuantía que la ley establece, y al quedar equiparados estos a los nacionales bajo el principio de igualdad ante la ley - cuestión que aclara el propio precepto -, de una parte se refuerza la obligación de tributar de los cubanos, establecida vagamente,

como expresamos, en el artículo 64 de la Carta Magna, y de otra se consigna el principio de legalidad.

No obstante las deducciones y análisis hechos, que amparan constitucionalmente la obligación de tributar y el principio de legalidad, una reforma constitucional deberá precisar esta situación anómala, para otorgarle a dicha obligación y a este principio tributario, el tratamiento que por su importancia se merecen.

En cuanto al principio de certidumbre, o más exactamente el de transparencia fiscal, que no es recogido, usualmente, en la Ley de leyes y sí en las legislaciones especiales sobre materia tributaria, queda refrendado en la legislación fiscal mexicana, en el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación, donde se establece que las autoridades fiscales procurarán explicar las disposiciones fiscales utilizando, en lo posible, un lenguaje llano alejado de tecnicismos, y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

En la legislación fiscal cubana no existe alusión expresa a este principio, pero en el espíritu de la reforma tributaria de 1994, ésta fue una preocupación del Gobierno, entre otras razones, por la falta de una cultura fiscal en

la población. Tal es así, que el artículo 11 de la Ley del Sistema Tributario, es un catálogo de conceptos fiscales básicos utilizados en la ley, los cuales quedan explicados clara y concisamente, tales como: tributo, tasa, contribuyente, retentor, responsable, exención, bonificación, etc.

3.3 El principio de Generalidad

El principio de generalidad puede enunciarse de la siguiente forma: "...exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) -en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que den nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica)⁹², estado civil, clase social, religión, etc.- y que en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que aparezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnico-tributarios."⁹³

⁹² N.A: Hoy el Derecho Fiscal no considera válida, en términos generales, la nacionalidad jurídica como fuente de nacimiento de la obligación tributaria, sino la nacionalidad económica, que puede originarse tanto por el establecimiento de un domicilio, una estancia prolongada (mínimo de seis meses generalmente) o por participación en el proceso productivo nacional.

⁹³ Fritz Neumark. Ob. cit. p. 84.

El principio de generalidad, por consiguiente, como destaca Flores Zavala, no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen impuestos, y aplicado a cada impuesto en particular, debe interpretarse en el sentido que el impuesto debe gravar a todos los individuos que se coloquen en la situación señalada por la ley como hecho generador del tributo.⁹⁴

De la definición anterior, habrá de observarse además, que el principio de generalidad no se limita en su aplicación a la imposición sobre la renta y la riqueza (impuestos directos) sino que alcanza también a los impuestos sobre bienes y servicios (impuestos indirectos o sobre el consumo). Puede ser tan general el IVA como un impuesto sobre la renta, y quizás éste primero goce, incluso, de una mayor generalidad en su formulación teórica.

En lo que respecta al impuesto sobre la renta y también al del patrimonio, suele haber un mínimo exento para los perceptores o propietarios de determinadas cantidades de dinero, excepción que aparentemente vulnera el principio de generalidad. Pero si se tiene en cuenta que este mínimo es un mínimo vital, podrá considerarse que las personas colocadas en esta situación, no tienen capacidad de pago, dado el exiguo monto de sus ingresos o bienes. Por tanto, habrá

⁹⁴ Cfr. Ernesto Flores Zavala. Ob. cit. p. 207.

una lesión verdadera a este postulado, si no se analiza con criterio certero la cuantía de la excepción, o lo que es lo mismo, el mínimo vital exento, que ha de analizar, entre otros factores, el pago por los impuestos sobre el consumo.

La moderna Hacienda Pública ha estructurado el mínimo deducible inserto en una escala progresiva por escalones, que corrige los errores del salto y establece una zona proporcional, donde todos y cada uno de los contribuyentes estarán exentos de pago. Además, se han venido implementando diferenciaciones en el sentido de que la exenciones tengan en cuenta la situación familiar, la edad de los hijos, diferencias locales trascendentales en la carestía de la vida, entre otras. Cuestiones que, como bien apunta Fritz Neumark, "... afectan no tanto al principio de generalidad como al postulado de la capacidad de pago"⁹⁵, principio que analizaremos posteriormente

Es válido hacer constar que, además del mínimo vital exento, un factor aparente de lesión al principio de generalidad, existen otros más tangibles, tales como los llamados "beneficios tributarios"; exenciones y bonificaciones a favor de determinadas personas, naturales y jurídicas, los cuales hacen que éstas, a pesar de configurarse el hecho imponible, no tributen o tributen menos.

⁹⁵ Fritz Neumark. Ob. cit. p. 98.

Estos beneficios tributarios, cuando tengan un carácter excepcional y se funden en razones económicas, político financieras y sociales de peso, se justifican; de lo contrario, se convierten en una seria vulneración al principio de generalidad, y su abuso, en el caso de los beneficios económicos y político financieros, una afectación a la neutralidad frente a la competencia. Por ello, es reconocido en el Derecho Tributario que las exenciones se establezcan por ley, atendiendo al principio de legalidad y certidumbre, o que sea el órgano legislativo el que haga uso de esta facultad.

El principio de generalidad no encuentra refrendo constitucional en la legislación mexicana. En cuanto a la legislación cubana, como ya hemos hecho ver, la Constitución es omisa en lo concerniente a cuestiones financieras y fiscales, pero la Ley del Sistema Tributario sí consagra el principio de generalidad, al quedar estipulado en el artículo tercero que los tributos han de establecerse basados en el principio de generalidad.

3.4 El principio de igualdad

El principio de igualdad en el Derecho Tributario es consecuencia natural de la adopción del principio de igualdad ante la ley, inseparable de la concepción democrática del Estado, el cual recibió su primera formulación legal en la

"Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano" de 1791, que consagró las aspiraciones de libertad, igualdad y fraternidad de los revolucionarios franceses de 1789.

"De acuerdo con el principio de igualdad de la imposición, las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo."⁹⁶

Pero "...la igualdad de los contribuyentes a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello, a su vez, supone que a situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales ..."⁹⁷

Como se desprende del postulado enunciado, la igualdad de la imposición tiene similitud con el principio de generalidad, tratado en el epígrafe anterior, siendo preciso delimitarlos lo más claramente posible.

⁹⁶ Idem. p. 135.

⁹⁷ Héctor B. Villegas. Ob. cit. pp. 203 y 204.

Para tales fines, es ilustrativo el ejemplo del Dr. Fritz Neumark sobre el ISR, que a continuación reproducimos:

"Se cumple la generalidad de la imposición cuando todos los individuos dotados de capacidad de pago, es decir, los que perciben una renta superior al mínimo vital, están sujetos a la obligación tributaria subjetiva correspondiente al impuesto sobre la renta sin consideración a su situación social, su nacionalidad, su confesión religiosa, etc. No obstante, una ley que satisfaga por entero este principio puede contener (deliberadamente o no) tratos desiguales a casos materialmente iguales. Es posible, por ejemplo, que sea distinto el gravamen efectivo de los individuos que disponen de rentas de la misma cuantía y que en nada se diferencian entre sí en cuanto a las premisas esenciales para determinar la capacidad individual de pago, tales como número de familiares a los que se haya de atender, deudas privadas (no comerciales), etc.(...)"⁹⁸

Toda vulneración al principio de generalidad conduce, forzosamente, a una violación del principio de igualdad, pero, como se evidencia del ejemplo expuesto, la igualdad, por ser un concepto más amplio, puede ser infringida, aún en los casos en que la generalidad se satisfaga.

⁹⁸Fritz Neumark. Ob. cit. p. 106.

A su vez, estos dos postulados se relacionan con el principio de la capacidad de pago. Aun cuando se cumplan los postulados de generalidad e igualdad se han de establecer como habrán de distribuirse las cargas de los impuestos. Para ello, se formula el principio de la capacidad de pago o proporcionalidad, el cual analizaremos en el siguiente acápite, aclarando de antemano que existe otro principio que intenta resolver la equidad tributaria desde otro ángulo, el principio del beneficio, el cual comentaremos en su momento y lo someteremos a crítica.

3.5 Principio de la capacidad de pago o proporcionalidad. Equidad horizontal y vertical

El principio de la capacidad de pago analiza el problema impositivo por sí mismo. Esto quiere decir, que no se tiene en cuenta la determinación del gasto para el pago de los impuestos. Los contribuyentes deben contribuir a los gastos de administración de acuerdo con su capacidad de pago.

La imposición de acuerdo con la capacidad de pago requiere que las personas, en iguales circunstancias, es decir, con la misma capacidad de pago paguen lo mismo y las personas con mayor capacidad paguen más. En el primer caso, nos referimos a la equidad horizontal y en el segundo a la equidad vertical.

La regla de equidad horizontal aplica sencillamente el principio básico de igualdad ante la ley. La regla de la equidad vertical también plantea el tratamiento igual, pero se basa en que las personas con distinta capacidad de pago deben pagar diferentes sumas por concepto de impuestos. Esto es, las personas cuyos ingresos sean más elevados deberán pagar más que las de ingresos más bajos.

La hipótesis de que los individuos en iguales circunstancias han de ser tratados de igual forma respecto al pago de impuestos, choca de antemano con un problema: ¿ qué se entiende por circunstancias iguales?

John F. Due y Ann F. Friedlander, profesores de economía de las Universidades de Illinois y del Massachusetts Institute of Technology, respectivamente, destacan que "Dos familias con idéntico número de miembros o idéntica renta pueden tener condiciones muy diferentes de riqueza, de renta esperada, de pautas de consumo o de situaciones médicas. El granjero que puede haber tenido un año excepcionalmente bueno para contrarrestar varios años malos no está, por supuesto, en las mismas circunstancias que un abogado que haya disfrutado de una

renta alta regular. Del mismo modo, una familia que es dueña de su casa, libre de hipotecas, no está en las mismas circunstancias que la que alquila..."⁹⁹

Como se aprecia, las situaciones familiares son muy diversas y dificultan llegar a una definición práctica de "igualdad de circunstancias". Las deducciones y exenciones, tales como, descuentos médicos, exención para los ancianos y ciegos, y la noción de renta promedio, son un intento de lograr una verdadera, aunque siempre relativa, igualdad de circunstancias.

Por tanto, el reconocer la dificultad de definir "circunstancias iguales" para dar un tratamiento igual entre iguales, ha hecho que los autores precitados, interpreten la equidad horizontal "...como la proposición de que toda renta debe ser tratada de idéntico modo a los propósitos impositivos, cualquiera sea su fuente. Así de este punto de vista, la renta ganancial, la renta de dividendos, la renta de intereses, la renta de ganancias de capital, etc., deben ser gravadas con tasa idéntica según las circunstancias particulares."¹⁰⁰ Este análisis es compatible con un impuesto global a la renta, como el estadounidense, pero no con sistemas de imposición cedular o mixta, los cuales presuponen la discriminación de las rentas según su origen, tal y como veremos en los capítulos cuarto y quinto.

⁹⁹ John F. Due y Ann F. Friedlander. Análisis económico de los Impuestos y del Sector Público. Ed. Editorial de Derecho Financiero, España. S.f.p. pp. 283 y 284.

¹⁰⁰ Idem, p. 284.

Como es de notar, la puesta en práctica de las dos reglas antes referidas -equidad horizontal y vertical-, requieren una medida de la capacidad de pago. En sentido lato, el término se refiere al bienestar económico, esto es, cuán acomodada está una persona en su aspecto económico. En sentido estricto, se adoptan medidas cuantitativas de la capacidad de pago, y ha sido la renta la medida por excelencia, pero, de hecho, no la única.

Por último, queremos hacer constar que el principio de la capacidad de pago queda refrendado, en la legislación mexicana, al igual que el de legalidad, en el artículo 31 fracción IV constitucional, al establecer que "Son obligaciones de los mexicanos: ...IV. Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

La legislación fiscal cubana lo hace suyo en el artículo 3 de la Ley del Sistema Tributario, anteriormente aludido en relación con el principio de generalidad, donde consta que: " Los tributos han de establecerse basados en los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos."

Pareciera como si ambas legislaciones distinguieran la proporcionalidad en la imposición o el principio de la capacidad de pago y la equidad tributaria, olvidando que son la misma cosa. Esta última se manifiesta mediante el referido principio.

3.6 Índice o medida de la capacidad de pago

Es cierto que la renta, en la generalidad de los casos, expresa fielmente la disponibilidad económico-financiera, pero este mismo indicador puede ser considerado más amplia o restringidamente.

En un sentido amplio, renta es toda ganancia económica que percibe una persona durante un período determinado, generalmente de un año.

Según la definición de Henry Simons, en su obra clásica sobre el impuesto a la renta "Personal Income Taxation", "...el ingreso de una persona durante el período consiste, (...) en la suma algebraica de:

1. El valor del consumo durante el período, financiado con ingreso por uso de factores productivos o de transferencia (v. gr., donaciones) que la persona recibe durante el período, o con riqueza acumulada, más: a) bienes producidos por la

persona para su propio uso, y b) el valor de uso de bienes durables de consumo que posee, como por ejemplo, viviendas.

2. Incremento neto del patrimonio individual durante el período, sea por acumulación de ahorros netos durante el período o aumentos del valor de la propiedad." ¹⁰¹

Sin embargo, esta definición, ampliamente aceptada por los economistas, no es la utilizada en las leyes tributarias, sino el concepto común, donde renta, para fines prácticos, es el flujo de ingresos monetarios en especie hacia una persona. De esta forma se excluyen los bienes de producción propia, por ser éstos difíciles de descubrir si no son declarados por el contribuyente, y problemáticos en su delimitación y evaluación. Asimismo, el valor de uso de bienes durables, como la vivienda; ambos contenidos en la definición de Simons.

Las sumas recibidas vía donaciones, herencias y legados, que según la definición estricta de renta quedarían contenidas, se excluyen de la renta imponible para ser gravadas vía impuestos sobre herencias, donaciones y legados.

¹⁰¹ Henry Simons, citado por John F. Due y Ann F. Friedlander. Ob. cit. pp. 310 y 311.

También otros tipos de rentas como los beneficios de seguridad, beneficencia y otros de similar índole, quedan excluidos de tributar por razones de política económica y social.

Actualmente, en las sociedades desarrolladas, la cuestión de las ganancias de capital ha cobrado notable importancia y, con ello, la cuestión de un trato fiscal adecuado a estos incrementos de valor, considerados por los hacendistas como elementos de la renta.

No es ocioso destacar, que la mayor parte de las rentas percibidas por las personas son ingresos provenientes de sueldos y salarios por trabajo, intereses, dividendos sobre capital y utilidades. Las ganancias de capital son incrementos del valor de la propiedad, donde una parte importante del total surge de las acciones de las sociedades de capital que tienen la naturaleza de mostrar una tendencia a incrementar su valor anualmente, y expresan utilidades retenidas en la empresa, no distribuidas. Otra parte, proviene de los aumentos de valor de los bienes raíces.

Pero, aceptando que las ganancias de capital (capital gains) son rentas, es válido establecer ciertas diferencias entre éstas y las rentas ordinarias.

Las ganancias de capital son menos regulares que la mayoría de las rentas, porque son afectadas por cambios en la actividad comercial; el valor de la propiedad puede subir o bajar. Si se gravan en el momento de su realización, quizás se acumularon durante varios años. Asimismo, tienen la facultad de poder convertirse en otras rentas y viceversa. Por ejemplo, el accionista principal de una S.A., tiene la posibilidad de retirar utilidades de la empresa para su propio uso, en forma de dividendos, o retenerlas en la empresa y vender sus valores en cartera, convirtiéndolas en ganancias de capital.

A la par de la renta, el patrimonio puede originar o incrementar la capacidad de pago de una persona, sin considerar los rendimientos de este patrimonio. Existe quienes equiparan patrimonio a capital y señalan que el patrimonio puede ser medida de la capacidad de pago únicamente cuando arroje ingresos que constituyan elementos de la renta.

Esta afirmación es inexacta, pues el patrimonio no consta exclusivamente de inversiones rentables; puede también comprender objetos de uso. Además la posesión del patrimonio, por sí misma, confiere una capacidad de pago. Sírvase poner como ejemplo que para la consecución de un crédito, el patrimonio es, usualmente, requisito indispensable.

Al lado de los índices de capacidad de pago mencionados, los sistemas fiscales comprenden los impuestos sobre sucesiones. Cuando estos afectan las porciones hereditarias, se acomodan perfectamente a la capacidad de pago individual. Pero se puede atender también a la capacidad de pago mediante la consideración de cuál es la situación económica del heredero en el momento de la sucesión, es decir, su situación familiar: estado civil, número de hijos u otros factores similares que se tienen en cuenta en el impuesto sobre la renta; además del patrimonio en posesión del heredero antes de la herencia, factor éste que pocas legislaciones fiscales tienen en cuenta.

Una medida más de la capacidad de pago y quizás la más polémica es el consumo, que constituye una forma de aplicación de la renta o "... más exactamente, los gastos de consumo sufragados con renta..."¹⁰²

La imposición sobre el consumo puede concebirse mediante un impuesto general sobre el consumo a la manera del IVA o mediante impuestos sobre consumos específicos o impuestos especiales sobre el lujo.

En el primer caso, se calcula su cuantía por la magnitud de una determinada parte de la renta dedicada al consumo. Pero, un impuesto general

¹⁰² Fritz Neumark . Op. cit. p. 154

sobre el consumo únicamente puede atender de manera insuficiente las particularidades personales que originan la capacidad de pago, "...particularidades que conducen a que una misma suma de dinero destinada al gasto consuntivo signifique algo completamente distinto, a efectos de la "ability to pay", según la posición familiar del sujeto al impuesto de consumo...".¹⁰³ Ello sin contar que este tipo de impuesto poco tiene que aportar a la cuestión redistributiva, como veremos más adelante en el acápite dedicado a la redistribución.

Exclusivamente los impuestos "personalizados sobre el consumo", como los impuestos sobre el lujo, que gravan joyas, pieles, perfumes, automóviles importados y similares, plantean cuestiones de equidad.

Neumark es del criterio que estos impuestos han perdido su validez en las condiciones político fiscales de hoy, a pesar de denotar una capacidad de pago objetiva, pues en el contexto de un sistema fiscal determinado por un ISR, un impuesto general sobre el volumen de ventas o un IVA y un impuesto sobre el patrimonio, los contribuyentes a quienes van dirigidos estarán sujetos a un elevado impuesto sobre la renta y complementado con el impuesto sobre el patrimonio.¹⁰⁴

¹⁰³ Idem. p. 155

¹⁰⁴ Idem. p. 156.

Claro está, esta concepción será válida en la medida que se conciba un sistema de esta naturaleza, pues si no se incluye, adicionalmente, el impuesto sobre el patrimonio, será lícito e incluso necesario, a efectos del principio de la capacidad de pago, la puesta en práctica de este tipo de impuestos, como sucede en las naciones subdesarrolladas, donde aún no se aplica un impuesto sobre el patrimonio.

Ahora bien, para complementar el problema del consumo como medida de la capacidad de pago, es necesario analizar si los impuestos sobre consumos específicos, tales como; impuestos sobre bebidas alcohólicas o sobre cigarros y tabaco, son expresión de la capacidad fiscal de pago.

En realidad, estos impuestos se apoyan en políticas de protección a la salud humana y a la sociedad, y no se ajustan debidamente a la capacidad de pago individual. Debemos agregar, que los que gravan los carburantes tienen su fundamento en otro principio antagónico con el de la capacidad de pago, el principio de la equivalencia o beneficio que analizaremos a continuación.

3.7 La teoría del beneficio

El principio del beneficio es enunciado claramente por Adam Smith en su obra "The Wealth of Nations", aunque el mismo deriva de las teorías políticas del siglo XVII, esto es, Locke y Hobbes, y, posteriormente, de los utilitaristas como Bentham y Stuart Mill. Como afirma John F. Due, "En especial en los últimos años el principio basado en los beneficios se introdujo en el campo de la imposición fundado, en parte, sobre la teoría de contrato con respecto al gobierno y la idea de intercambio al procurarse los servicios gubernamentales."¹⁰⁵

Un sistema fiscal equitativo, según este criterio, es aquél en que cada contribuyente paga en función de los beneficios recibidos de los servicios públicos. Siguiendo esta línea de pensamiento, el sistema fiscal se diferenciará en función de la estructura del gasto. Esta razón ha llevado a Musgrave a plantear que "...el criterio del beneficio no es únicamente un criterio de política impositiva, sino también de política de impuestos y gasto."¹⁰⁶

El enfoque del beneficio intenta que determinados impuestos puedan ser vinculados a determinados gastos, porque los pagos impositivos son

¹⁰⁵ John F. Due y Ann F. Friedlander. Ob. cit. p.282.

¹⁰⁶ Richard Musgrave. Hacienda Pública. Teórica y Aplicada. 5ta. Edición. Ed. McGraw-Hill. México. 1995. p. 266.

equivalentes, o se considera, se aproximan a las cargas que pesan sobre el consumidor.

Este principio, descansa en la concepción de que el pueblo no está dispuesto a apoyar un programa fiscal, si en última instancia, no se beneficia del mismo. Es cierto que relacionar un impuesto con determinadas decisiones de gasto, puede llevarnos a un proceso de toma de decisión más racional y fundado, pero ello tiene sus imperfecciones, las cuales veremos en el próximo acápite.

Bajo un estricto régimen del beneficio, cada contribuyente sería gravado de acuerdo con su demanda de servicios y dado que las preferencias difieren, no sería posible aplicar ninguna fórmula tributaria general a todos los contribuyentes. Por ello, el impuesto general sobre el gasto no pasa de ser un concepto teórico de interés.

Sin embargo, el principio del beneficio o la equivalencia tiene aplicaciones prácticas en las cuales son provistos determinados servicios sobre una base de beneficio.

En el caso de los impuestos, se cita como ejemplo, el impuesto sobre la gasolina, pero son los derechos o tasas la aplicación más generalizada de este

principio. Tenemos tasas de peaje por el uso de determinados tramos de carretera que tienen como fin el mantenimiento de las mismas.

Por último, las contribuciones de seguridad social nos puede proporcionar otro ejemplo de la imposición del beneficio. Los trabajadores abonan "x" cantidad de dinero para, en caso de necesidad, recibir a cambio el servicio de esta institución.

3.8 La capacidad de pago vs el principio del beneficio. Objeciones y ventajas

El principio del beneficio tiene como principal ventaja sobre el de la capacidad de pago, el vincular las vertientes de gastos e impuestos de la política presupuestaria, pero debemos señalar que su puesta en práctica no es fácil, pues, las autoridades en materia de impuestos no conocen la valoración exacta que el consumidor hace de los servicios públicos. Por ello, tal y como sostienen John F. Due y Ann F. Friedlander "Toda especificación de beneficios es arbitraria; los costos de gobierno no se distribuyen sobre la base de beneficios -que no se les puede determinar-, sino sobre la base de una medida arbitraria de beneficios."¹⁰⁷

¹⁰⁷ John F. Due y Ann F. Friedlander. Ob. cit. pp. 282 y 283.

El enfoque del beneficio satisfecerá, en cierta medida, aquella parte de la recaudación que sufraga el costo de los servicios públicos, pero no puede arbitrar los impuestos necesarios que sirven a los objetivos distributivos.

El principio no es viable si se trata de actos del gobierno dirigidos a incrementar los ingresos reales de determinadas personas a costa de otras. De igual forma es impracticable cuando se pretende financiar funciones públicas que benefician a los sectores de menores ingresos (educación y salud) porque se convertirían en un fardo para estos grupos, que serían incapaces de pagar por los beneficios concedidos o disminuirían ostensiblemente sus niveles de vida, incluso llegando a colocarse por debajo de los mínimos vitales.

Por todo lo anterior, atinadamente apuntan los economistas norteamericanos Due y Friedlander, que "...la aplicación universal del principio de beneficios carece de consenso de la sociedad moderna acerca de lo que es una distribución equitativa."¹⁰⁸

Para que la imposición según el beneficio sea equitativa, hay que suponer que existe en principio un estado adecuado de distribución. Esto es

¹⁰⁸ Idem. p. 283.

incompatible con el mecanismo de mercado, pues la distribución primaria del mercado supone un grado sustancial de desigualdad.

Además el referido principio, como señalamos en su momento, tiene un alcance limitado al no poder concebirse en la práctica un impuesto general sobre el beneficio y reducirse básicamente por tanto, a los derechos o tasas y las contribuciones.

El principio de la capacidad de pago, que concibe una distribución de la carga tributaria de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, si se enfrenta directamente con el problema de la redistribución de la renta y la riqueza, fundamentalmente por medio de la imposición directa, concretado en los impuestos sobre la renta, el patrimonio y sucesorios; y en el caso de los impuestos indirectos, básicamente los impuestos especiales sobre el lujo son los que juegan este rol, ya que los impuestos indirectos generales, como el IVA, poco hacen en la redistribución de la renta y la riqueza. "Los individuos con menor renta pagan lo mismo que los más afortunados, con lo que el porcentaje de impuestos es superior para los más pobres."¹⁰⁹

¹⁰⁹ Francisco Monchón. Economía. Teoría y Política. Ed. McGraw-Hill. España. 1990. p 328.

Sin embargo, este principio trata el problema impositivo aisladamente, dejando a un lado la vertiente de gastos, y la redistribución tiene costos económicos y ciertas limitaciones, que analizaremos a profundidad en el siguiente acápite.

De todo lo anterior, puede concluirse, que ambos principios tienen sus limitaciones y ventajas, aunque la balanza parece inclinarse por el principio de la capacidad de pago.

Paul Samuelson se ha planteado la interrogante de " ¿Como han resuelto las sociedades estas espinosas cuestiones filosóficas? -y ha respondido- Generalmente han adoptado soluciones pragmáticas que solo se basan en parte en el enfoque del beneficio y en el de la capacidad de pago." ¹¹⁰ Es decir, dentro de un sistema fiscal necesariamente tendrán que combinarse los enfoques del beneficio y la capacidad de pago. Uno apuntará hacia la justeza del sistema tributario al atender el fenómeno redistributivo y el otro hacia la eficiencia del mismo.

3.9 El principio de la redistribución fiscal

Wagner, representante del socialismo de estado, fue el primer tratadista que planteó el problema de la distribución en los términos de que esta

¹¹⁰ Paul A. Samuelson. Economía. 15. Edición. Ed. McGraw-Hill. España. 1996. p 391.

beneficiaba a los relativamente débiles a costa de los acomodados. Esto es, que los impuestos deben gravar en mayor medida a las clases ricas para destinar el producto así obtenido a la prestación de servicios públicos en beneficio de las clases económicamente débiles.

La redistribución impositiva, debemos acotar, puede referirse tanto a la renta como a la riqueza. La redistribución de la renta es la modificación de la distribución personal de la renta, -concepto ya definido con anterioridad- y la distribución de la riqueza, la del stock de activos de cada uno en un período dado, esto es, bienes raíces, valores y títulos, pertenencias personales, entre otros.

Es de notar, que la distribución de la renta afectará indirectamente la distribución de la riqueza, y a su vez, la reestructuración de la riqueza repercutirá en la distribución de la renta. Según sea el objetivo perseguido por la política de la redistribución, será la elección de los medios para revertir el orden de cosas.

Aclaremos, que tales medios no se limitan al orden de la política fiscal sino que alcanzan la política de gastos, pero para los fines de este trabajo, se omitirá del análisis las medidas del sector público en relación con la política de gastos. Ahondemos un poco más en la relación entre distribución de la renta y la riqueza.

Las posibilidades de ampliación de la riqueza dependen, usualmente, de la cuantía de la renta. Pueden darse casos de adquisición o incremento de la riqueza mediante premios de lotería o transferencias de riqueza a través de donaciones y herencias, pero son más reducidos.

La riqueza consiste, en su generalidad, en inversiones productivas que incrementan la renta de su poseedor, y en ocasiones, constituyen la única fuente de ésta naturaleza, como es el caso de los rendimientos de capital y los dividendos.

Como resultado de este análisis, se infiere que aunque el objetivo inicial de la política fiscal sea la redistribución primaria de la renta se dirigirá tanto a la renta como a la riqueza y en el mismo sentido, una política orientada a la redistribución de la riqueza intervendrá además de en la propia riqueza en la distribución de la renta.

Debemos destacar, que la redistribución fiscal se apoya en una estructura progresiva de las cargas fiscales, es decir, en impuestos progresivos, y en su conjunto la progresividad del sistema fiscal viene determinado por la imposición sobre la renta y en segundo término, por las impuestos sobre el

patrimonio, o en su defecto, sobre la propiedad de determinados bienes, y los sucesorios.

La cuestión distributiva, sin embargo, es altamente cuestionada; sigue siendo un punto sumamente controvertido entre los hacendistas y economistas. Se señalan los posibles efectos negativos de las políticas redistributivas en el crecimiento económico y el empleo, además de el limitado alcance en el mejoramiento de los pobres.

Sin embargo Neumark destaca que "La nueva Hacienda Pública, basándose en los resultados obtenidos por estudios empíricos sobre las condiciones americanas, inglesas y alemanas, ha demostrado que dicha afirmación es inexacta o, al menos, sumamente exagerada."¹¹¹

En este mismo tenor John F. Due y Ann F. Friedlander refiriéndose al ISR señalan que "...aunque en teoría es capaz de distorsionar la opción de trabajo-ocho y otras decisiones económicas, las pruebas indican que, si no se aplican tasas progresivas muy altas, el impuesto a la renta produce escasa sustitución de trabajo

¹¹¹ Fritz Neumark. Op. cit. p. 219.

por el ocio u otras alteraciones de comportamiento. -Concluyen-, Por consiguiente, resulta relativamente neutro respecto de la eficiencia del empleo de los factores."¹¹²

En lo que respecta a la posible afectación de la redistribución sobre las políticas de crecimiento económico, consideramos que los efectos negativos sólo serán considerables o notorios si se aplican altos tipos impositivos a los impuestos sobre la renta, patrimoniales o sucesorios, que desalienten los ahorros y la formación de capital, en cuyo caso será necesario hacer algunas concesiones entre la redistribución y los efectos desestimulantes.

Por último, en cuanto al limitado alcance de las políticas redistributivas en el mejoramiento de los pobres, los economistas precitados, luego de analizar mediante estadísticas la redistribución del ingreso en los E.E.U.U. concluyen, aunque sumariamente - como ellos mismos expresan - que el P.I.B., es decir, la elevación del P.I.B, tiene más influencia sobre la reducción de la pobreza que los propios programas o políticas fiscales de carácter redistributivos dirigidos a ese fin.¹¹³

¹¹² John F. Due y Ann F. Friedlander. Ob. cit. p.307.

¹¹³ Cfr. John F. Due y Ann. F. Friedlander. Ob. cit. p.150.

Aceptando esta conclusión sumaria como definitiva, y dando entonces como cierto que la prosperidad económica es la fórmula más eficaz para la erradicación de la pobreza, tendríamos que acotar, únicamente en términos relativos.

Los niveles corrientes de vida de los individuos de los siglos XVI al XIX se estimarían hoy como pobreza y los que hoy consideramos pobres, al menos en los países desarrollados, podrían haber sido apreciados como gente acomodada en los siglos anteriores. Un pobre de un país desarrollado puede ser el estándar medio de un país subdesarrollado, lo que no obsta para no admitir que sigue siendo pobre en su tiempo, en su medio y en su país. El reconocimiento de la pobreza nos indica un margen de desigualdad en la distribución de la riqueza. Por tanto, incluso admitiendo el limitado alcance que pudieran tener las políticas redistributivas en el mejoramiento de los pobres, se justifican, en primer lugar, por que en alguna medida ayudan al mejoramiento del status de los pobres a costa de los más acomodados y contribuyen a corregir las desigualdades sociales notorias. En segundo término, por que las políticas de crecimiento económico no erradican la pobreza en términos absolutos. La pobreza no es sólo un fenómeno económico, como en ocasiones se pretende hacer ver, sino es también un problema político y social, de lo contrario no habrían en algunos países desarrollados índices de pobreza significativos.

También el impuesto sobre el patrimonio y los impuestos a la propiedad, complementos del ISR que actúan en la redistribución de la riqueza, han sido manejados con cautela para evitar efectos negativos sobre la propensión al ahorro y la inversión, y por tanto, en los niveles de producción futuros. Pero cabe aclarar, que los tipos impositivos del impuesto al patrimonio y a la propiedad, son mucho más bajos que los del impuesto sobre la renta, pues la base gravable es mucho más amplia, particularmente en el impuesto sobre el patrimonio (activos personales que rindan o no ingresos), teniendo un menor efecto de coartar las decisiones de inversión que el ISR. Estos impuestos disuaden la tenencia de bienes raíces improductivos y títulos o valores de bajo rendimiento, alentando la compra de activos que signifiquen o conduzcan a inversiones reales y redituables.

De igual forma, el impuesto sobre sucesiones ha sido fuertemente criticado y señalados, desde los tratadistas más antiguos como David Ricardo, los efectos negativos relativamente elevados sobre el ahorro y la inversión.

Tal afirmación es exagerada, porque en primer término, el fenómeno sucesorio no es ni el único ni la causa más importante de la creación de la riqueza. En segundo término, porque la afectación de los esquemas de ahorro dependen de los motivos del ahorrista. Puede ser que la persona desee legar una suma considerable a sus herederos y ahorre más porque sabe que tiene que pagar el

impuesto, o, quizás conociendo que el impuesto reducirá significativamente el caudal hereditario decida que la acumulación no vale la pena. Resumiendo, el efecto global sobre el ahorro es impredecible.

Además, como acertadamente sostiene Neumark "Si no hubiera ningún impuesto de sucesiones, se establecerían otros o se intensificarían los ya existentes y es muy probable que al menos una parte de tales impuestos corriera a cargo del ahorro."¹¹⁴

3.10 La redistribución como imperativo ético

Las sociedades, como es conocido, demandan ajustes en la distribución de la renta y la riqueza resultantes del sistema de mercado. La distribución del mercado implica un grado sustancial de desigualdad que necesita corrección.

Como afirma Musgrave "El análisis económico moderno ha abordado timidamente el problema. La esencia de la economía del bienestar actual ha sido la definición de la eficiencia económica en unos términos que excluyen las

¹¹⁴ Fritz Neumark. Ob. cit. p. 222.

consideraciones distributivas."¹¹⁵ En este mismo sentido, el célebre economista norteamericano John Kenneth Galbraith, escribía en el año de 1958 en su obra "The Affluent Society" (La Sociedad Opulenta) que "...pocas cosas son más evidentes en la historia social moderna que la decadencia del interés por la desigualdad en cuanto problema económico.(...) Esta decadencia del interés por el tema de la desigualdad queda puesto de relieve por el hecho de que, durante muchos años, no se ha realizado ningún esfuerzo importante para alterar la actual distribución de la renta."¹¹⁶

La política de distribución persigue entonces varios objetivos que son apuntados por Francisco Monchón en su obra "Economía Social y Política". Estos se concretan en : a) garantizar una base mínima de bienestar de vida para todos los individuos, b) tender hacia una mayor equidad en la distribución de la renta, y c) distribuir las oportunidades para conseguir un reparto más justo.¹¹⁷

Luego de enunciados estos objetivos, se colige que para cumplimentar tales metas el Estado puede emplear los impuestos y el gasto público.

¹¹⁵ Richard Musgrave. Ob. cit. p. 11.

¹¹⁶ John Kenneth Galbraith. La Sociedad Opulenta. Ed. Planeta-Agostini. España. 1992. p.93

¹¹⁷ Francisco Monchón. Ob. cit. pp. 325 y 326.

Mediante los impuestos, de acuerdo con el principio de redistribución, el Estado extrae una mayor fracción de la renta y la riqueza a las clases más acomodadas para destinarlo a fines sociales que favorezcan a los más pobres.

El gasto público juega el rol de redistribuir la renta mediante las inversiones públicas en regiones donde los niveles de renta son inferiores, canalizando recursos hacia colectivos especialmente necesitados como los impedidos físicos, desempleados o jubilados. Ejemplo de ello, lo tenemos en los gastos de transferencias como el seguro de desempleo y pensiones de jubilación. En el presente trabajo, obviamos el gasto público concentrándonos en la redistribución de la renta y la riqueza mediante la política fiscal.

Es de llamar la atención que el mayor desequilibrio en cuanto a la distribución de rentas y específicamente de la riqueza se encuentra en los países subdesarrollados. La riqueza se encuentra polarizada.

Esta realidad nos indica que en estos países es más urgente la redistribución de la renta y la riqueza mediante la política fiscal, toda vez que los presupuestos de gastos tienen un alcance más limitado en estas economías básicamente agrarias, siendo los presupuestos sociales y culturales mucho menores que en los países desarrollados.

A pesar de ello, autores tan autorizados como Fritz Neumark, sostienen que la política de crecimiento económico debe gozar de prioridad con respecto a la política de redistribución en estos países y que esta última solo puede ser aplicada, al menos con un alcance efectivo, en economías más o menos desarrolladas a pesar de estar la concentración de la riqueza menos pronunciada.¹¹⁸ Lo cierto es que, sobre este particular, las posiciones se encuentran divididas.

En el año de 1960, en oportunidad de realizarse en Buenos Aires las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se planteó esta polémica entre dos connotados especialistas: el profesor Cesare Cosciani y Maurice Masoin.

El primero, sostuvo que los países en vías de desarrollo debían adoptar el ISR, principal herramienta redistributiva, dado que presentaba indudables ventajas. Señalaba que el impuesto a las rentas tendía a equilibrar la desigualdad en la distribución de la riqueza, y era un medio de contención de gastos excesivos por las clases pudientes; además, reflexionaba que aumentando el ingreso de las clases pobres, éstas aumentaban su consumo con respecto a los bienes más baratos de producción interna, favoreciendo así la producción y creando fuentes de empleo.

¹¹⁸ Fritz Neumark. Op. cit. p. 217.

El segundo, opuso reparos a las políticas fiscales redistributivas en los países subdesarrollados, argumentando que antes de redistribuirse la riqueza era necesario consolidar el desarrollo industrial y la producción interna.¹¹⁹

En nuestro criterio, las políticas redistributivas y el crecimiento económico no son conceptos antagónicos o excluyentes. Los posibles efectos nocivos de estas políticas no son destructivos, como hemos hecho ver, tienen una mayor o menor influencia sobre el empleo, el ahorro y la inversión en la medida que se maneje con acierto la política impositiva. Las tasas moderadas de los impuestos sobre la renta y la riqueza no afectan en forma significativa al gran capital y si favorecen a las clases más pobres. La concepción de estos impuestos dentro de las economías subdesarrolladas, debe ser la de una herramienta que corrija desigualdades y no un medio que se convierta en una fuente importante de recaudación a la manera de los países desarrollados, pues debe tenerse en cuenta que los ingresos y la riqueza en estos países, en su inmensa mayoría, son precarios.

Por tanto, de todo lo anterior se desprende que redistribución y crecimiento económico deben ir de la mano. No debemos perder de vista que la

¹¹⁹ Cfr. Héctor B. Villegas. Ob. cit. pp.539 y 540.

realidad de los países subdesarrollados reclama una distribución más justa de la riqueza y el camino del neoliberalismo emprendido en pos del crecimiento económico, que ha dejado a un lado las cuestiones redistributivas, no ha resuelto los problemas acuciantes del tercer mundo, ni ha logrado desde el punto de vista económico avances significativos.

La redistribución de la renta y la riqueza es un imperativo ético de la sociedad contemporánea. Siguen siendo razones de justicia socioeconómica las que determinan el establecimiento de estos impuestos, contradiciendo la redistribución los postulados clásicos liberales que tienen como base el mantenimiento de la distribución primaria, consecuencia mecánica del mercado, al considerarla "justa para la economía". A pesar de los costes de eficiencia¹²⁰ que implica la redistribución, como sostiene Musgrave, no suponen en sí mismo una razón concluyente en contra de estas medidas, sino que significa la necesidad de ponderar los objetivos de eficiencia y equidad en conflicto.¹²¹ Tal y como sostiene Paul A Samuelson "Al emprender acciones para redistribuir la renta de los ricos en favor de los pobres, el Estado puede reducir la eficiencia económica y la cantidad de

¹²⁰ N.A: Los costes de eficiencia son los costes que surgen cuando se interfieren las elecciones del consumidor o del productor. Ej, el empleo, el ahorro y la inversión.

¹²¹ Cfr. Richard Musgrave. Ob. cit. p. 13.

la renta nacional disponible para distribuir. -agrega - Por otra parte, si la igualdad es un bien ético, merece la pena pagar por él."¹²²

3.11 Redistribución y Progresividad. Objetivo e instrumento

La redistribución fiscal ha sido ampliamente tratada en los dos acápites anteriores, como postulado tributario y como imperativo ético, pero, el principio de redistribución, y claro impositiva, o sea, vía impuestos, poco tendría que hacer sin la progresividad.¹²³ La redistribución es el objetivo que se pretende alcanzar, y la progresividad el instrumento para llevarlo a vías de hecho; claro está, aquí juega y un factor más, el principio de proporcionalidad o capacidad de pago. Sólo se producirá mediante la progresividad una verdadera redistribución, si se atiende al principio de la capacidad de pago, y a su vez, la progresividad para materializarse requiere de herramientas, las alícuotas o tipos impositivos progresivos.

3.11.1 Alícuota Progresiva

La alícuota progresiva aumenta al ampliarse la base imponible. Esto es, a unos aumentos sucesivos e iguales de la base se corresponden aumentos

¹²² Paul A. Samuelson. Ob. cit. p. 273.

¹²³ N.A: Como hemos hecho notar en el trabajo, la redistribución puede darse mediante la política de gastos, siendo la progresividad irrelevante para tales fines.

más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria. La progresividad reviste dos modalidades: progresividad continua y progresividad por escalones.

En la primera, la alícuota aplicable, determinada en relación a la cuantía de la base imponible, se aplica a la totalidad de la base. Se atribuye a cada base un tipo impositivo más elevado.

Con la progresividad continua, como expresa Francisco de la Garza "...puede llegarse a absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, por lo que para evitar ese resultado, que conduciría al establecimiento de un impuesto confiscatorio y por ende inconstitucional, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y continúa como proporcional."¹²⁴

Otro aspecto negativo de la escala progresiva continua es el denominado error del salto. Al pasar de una alícuota o tipo impositivo a otro, se determina un aumento considerable de este, haciendo que el contribuyente pague más tributo, no obstante la base (renta o riqueza) no aumente en la misma proporción. Así, dos contribuyentes con similares bases imponibles referentes a la renta o la riqueza gravada, pueden pagar sumas de dinero considerablemente distintas.

¹²⁴ Sergio Francisco de la Garza. Ob. cit. p. 443.

En lo que respecta al segundo tipo de progresividad enunciada, la progresividad por escalones, la base imponible se encuentra dividida en fracciones sucesivas, y a cada una de estas fracciones se aplica un tipo impositivo más elevado. El monto adeudado se determina sumando las diferentes cuotas parciales correspondientes a la aplicación de cada tipo impositivo a las diferentes fracciones en que aparece dividida la base imponible. Esta escala corrige los errores del salto, propios de la escala progresiva continua, por lo que se ajusta, en mayor medida, al principio de la capacidad de pago.

CAPITULO 4

4. CONSIDERACIONES ACERCA DE LO JUSTO Y LO RACIONAL EN UN SISTEMA TRIBUTARIO

Según Paul A. Samuelson, profesor emérito del Massachusetts Institute of Technology, en los últimos años la repercusión de los impuestos en la eficiencia se ha convertido en la principal preocupación de la política impositiva.¹²⁵

Los tipos impositivos progresivos influyen en las decisiones de ahorro, inversión y trabajo de los individuos, aunque en este último factor, el efecto es más bien neutro e impredecible, depende de las motivaciones y aspiraciones del sujeto pasivo. La redistribución y la progresividad, pueden lo mismo provocar que algunas personas prefieran disfrutar de una mayor cantidad de ocio a trabajar más, o que otras trabajen más para conseguir el dinero que desean.

En cuanto a los factores ahorro e inversión, las alicuotas elevadas en un determinado sector, hacen que los recursos fluyan hacia áreas menos castigadas por los impuestos. Asimismo, pueden coartar los niveles de producción futuros y comprometer el desarrollo económico.

¹²⁵ Paul A. Samuelson. Ob. cit. p. 318.

Las posibles distorsiones que provoca la política redistributiva en la elección del consumidor o productor, denominados costos de eficiencia, fueron exhaustivamente tratados en el capítulo anterior, por lo que, a nuestro juicio, basta lo expresado hasta aquí.

No obstante, debemos hacer la acotación que la política redistributiva es, junto con el principio de la capacidad de pago y la progresividad -instrumento de la misma-, el núcleo de la justicia tributaria; por tanto, se plantea un conflicto entre justicia y eficiencia, que supone la necesidad de equilibrar estos factores.

La antítesis más importante de estos fines (justicia-eficiencia), subrayada por los hacendistas y economistas, se da, precisamente, entre el principio de la redistribución fiscal, que apunta hacia la justicia, y la política de crecimiento económico, encaminada a la eficiencia. Nuestra opinión es clara; no existe tal antítesis, sino un conflicto en potencia, salvable si se operan con cautela los factores que atienden a la política distributiva, cuales son, la progresividad guiada por el principio de la capacidad de pago.

Se pueden fijar límites a la progresividad que no se opongan al crecimiento económico, sino que incluso puedan favorecerlo. Los tipos impositivos

moderados de los impuestos sobre la renta, el patrimonio o la propiedad de determinados bienes y los sucesorios, no tienen porque afectar, considerablemente, al gran capital, y sí favorecer a las clases o estratos más desposeídos -que en muchos países son los más y no los menos-, pudiendo ver aumentados éstos sus ingresos respecto a los productos básicos, incluso algunos no tan básicos, incentivando de esta forma el incremento de la producción, y por tanto, el fomento de empleos.

Lo dicho hasta ahora no implica subestimar la importancia de las colisiones de estos fines, es decir, justicia vs eficiencia. La combinación de justicia y racionalidad económica de la imposición, entraña dificultades nada desdeñables.

Un dilema de esta naturaleza se planteó durante el gobierno de Margaret Thatcher en Gran Bretaña. Se presentó una propuesta en 1990 que planteaba sustituir los impuestos distorsionadores, esto es, impuestos progresivos sobre la renta y la riqueza, por un impuesto de capitación, personal y fijo. Se sostenía el argumento de que este impuesto sería altamente eficiente, pues las distorsiones o costos de eficiencia serían mínimos.

El gobierno, sin embargo, subestimó el grado de injusticia de este impuesto de naturaleza regresiva, el cual imponía una carga proporcional mayor a

las personas de renta baja que a las de renta alta. Este suceso fue, sin lugar a duda, una de las causas principales del descontento popular que llevó a la caída del gobierno de la "Dama de Hierro"; por tanto, es sumamente ilustrativo de lo difícil que resulta la elección entre la justicia y la eficiencia económica al concebir la política fiscal. Como atinadamente afirma Samuelson "...la economía y la política no viven de la eficiencia solamente." ¹²⁶

Retomando nuevamente las palabras de este eminente economista, el mismo afirma que: "Aunque se han realizado numerosas investigaciones sobre el coste de la redistribución, la verdad ha demostrado ser escurridiza. Un veredicto cauto es que el tipo de programas redistributivos existentes actualmente en los Estados Unidos apenas reduce la eficiencia económica. -concluye- Los costos de la redistribución desde el punto de vista de la eficiencia parecen bajos en comparación con los costos económicos de la pobreza desde el punto de vista de la desnutrición, la salud, la pérdida de cualificaciones y la miseria humana." ¹²⁷

Todo lo anterior nos lleva a plantear que, cuando un país revise su política de redistribución de la renta y la riqueza, debe sopesar las ventajas del aumento de la igualdad y los costos resultantes de la reducción de la renta nacional,

¹²⁶ Idem. p. 319.

¹²⁷ Idem. p. 381.

pero la balanza debe inclinarse hacia las razones de justicia, aun cuando se tenga que pagar un precio por ella

Ahora bien, en la ponderación de los factores justicia y eficiencia, y en la resolución a favor de uno u otro objetivo, juegan un papel determinante la estructura socioeconómica y su tendencia evolutiva, además de las corrientes ideológicas preponderantes. Marcar la jerarquía entre estos objetivos, es de trascendental importancia para evaluar el impacto económico esperado por la política impositiva.

En una socialdemocracia de Estado intervencionista, al estilo europeo; la justicia fiscal es una preocupación de primer orden para el gobierno. La redistribución de la riqueza ocupa un sitio de honor, y la equidad es un bien por el que se merece pagar un precio. El Estado de Derecho prescribirá legalidad y certidumbre tributaria.

En los actuales países latinoamericanos, con modelo neoliberal, la eficiencia y la "racionalidad económica" se anteponen a los afanes de justicia. Esta última quedará relegada a segundo plano, como un anhelo altruista que es sólo quimera de revolucionarios utópicos.

Un Estado de bienestar, concebido como el arquetipo de los Estados Unidos de Norteamérica, se debate entre razones de justicia y eficiencia. La redistribución es entendida, más que como una redistribución ética (se mejora la situación de unos a expensas de otros) como una redistribución en los términos del óptimo de Pareto, es decir, la que hace falta para permitir que la sociedad obtenga la eficiencia de Pareto; donde al menos una persona se beneficie sin perjudicar a ninguna otra. Por más que se intente hacer ver que la justicia es una preocupación del Estado de bienestar, la eficiencia es el soporte del mismo, y así lo han hecho ver hacendistas y economistas norteamericanos.¹²⁸

En un régimen socialista o de izquierda, la justicia tributaria es una vía para lograr o encaminarse por la senda de un sistema de "justicia social". La justicia, incluida la tributaria, se convierte, en ocasiones, en el único punto de mira de los gobiernos, olvidando las razones de eficiencia, que sólo serán un aspecto más a tener en cuenta.

Pero, si bien las corrientes de ideología influyen en la problemática justicia-eficiencia, las estructuras socioeconómicas tendrán un margen de influencia determinante en la toma de decisiones en este sentido, además de en la evaluación de la justeza de una política impositiva y de un sistema tributario. La justicia, como

¹²⁸ Cfr. Richard Musgrave. Ob. cit. p. 11 y John Kenneth Galbraith. Ob. cit. p. 93.

ya expresamos en su momento en el capítulo primero, no es un concepto absoluto e inmutable, debe verse desde una realidad histórico-cultural y social determinada.

La elección de la base gravable no puede realizarse en un vacío teórico, depende de la estructura económica en la que tiene lugar la imposición, y de las oportunidades de gravamen que brinda la misma. Por más que se quiera concebir un sistema tributario donde la imposición sobre la renta y la riqueza jueguen un rol determinante, habrá que sujetarse a las características socioeconómicas que dan basamento al sistema tributario.

En una sociedad socialista, donde los medios fundamentales pertenecen al Estado, y por ende, la inmensa mayoría de las empresas y la producción nacional, los impuestos sobre la renta y la riqueza se ven sumamente limitados de acción por el propio sistema socioeconómico. La renta y la riqueza se encuentran distribuidas, en la generalidad de los casos, no por el mecanismo de mercado sino por el Estado socialista. Las desigualdades sociales se encuentran corregidas vía presupuestaria. Un pequeño sector no socializado (campesinos, artesanos, entre otros), con ligeras diferencias sociales respecto a la inmensa mayoría de la población, es al que van dirigidos, en lo fundamental, estos impuestos. Otros sectores favorecidos por las palancas de mercado, también son afectados por

este régimen de imposición, y lo pueden ser, según la política impositiva que se aplique, los trabajadores públicos asalariados.

A pesar del reconocimiento de una imposición sobre la renta y la riqueza en los regímenes socialistas, consecuente con un sistema que propugna la igualdad de oportunidades mediante una política de "justicia social"; la misma tiene escasa trascendencia en cuanto a fines económicos y de recaudación. Representa un por ciento mínimo del volumen total de la recaudación¹²⁹, que descansa en la imposición sobre bienes y servicios y los aportes de las empresas estatales, en aparente contradicción con la justicia tributaria que veníamos propugnando.

Por esta razón, concluimos, que son el última instancia las estructuras socioeconómicas en que tiene lugar la imposición, las que determinan la aplicación, influencia y peso específico del régimen de imposición sobre la renta y la riqueza dentro de un sistema tributario, permitiendo evaluar la justeza del mismo. No es ocioso repetir una vez más que la elección de la base gravable no puede realizarse en un vacío teórico.

¹²⁹ El rendimiento no excede del 10 % de los ingresos fiscales totales. En los expaíses socialistas, como Hungría y la Unión Soviética, significaban en 1973, un 5.5 % y un 8.6 %, respectivamente. (Tomado del texto de Pierre Beltram "Los Sistemas Fiscales". Ed. Oikos-Tau. España. 1977. p. 89). En Cuba, el Impuesto sobre Ingresos Personales, representó en el ejercicio fiscal de febrero de 1995 a febrero de 1996, un 2.15 % del total de ingresos tributarios, y en el año fiscal con cierre en febrero de 1997 un 3.8 %. (Estadísticas oficiales de la Oficina Nacional de Administración Tributaria).

Debe quedar claro, que no pensamos, como algunos autores, que un sistema tributario dentro de un régimen de propiedad estatal socialista no tiene razón de ser.

La generalidad de la literatura financiera soviética, consideraba que las recaudaciones efectuadas sobre las rentas creadas por las empresas estatales, constituían solamente simples transferencias de fondos sin carácter fiscal, ya que no se realizaba ningún traspaso de propiedad. Las empresas, luego entonces, efectuaban aportes sobre la ganancia, que constituían la totalidad de las utilidades. Posteriormente, vía asignación presupuestaria, se le daba nuevamente vida económica a la empresa. Esta tesis tuvo una repercusión en el resto del campo socialista, incluyendo a la República de Cuba.

En nuestra opinión, la recaudación efectuada sobre el sector socializado de la economía, constituye un acto de carácter fiscal. La individualización jurídica y organizacional de las empresas estatales, las cuales tienen personalidad jurídica independiente, y responden con sus bienes y no con los del Estado, confirma esta posición. Además, la noción del impuesto como una mera transferencia de propiedad ha sido superada. El impuesto es un mecanismo de recaudación y un instrumento de política económica. La existencia de un sector no socializado, es una razón más para justificar un sistema tributario en este tipo de sociedades.

Si subvertimos este orden de cosas, y concebimos el "aporte sobre la ganancia" como un verdadero tributo, la empresa paga una determinada suma por concepto de impuesto sobre utilidades y el resto de la ganancia la utiliza para sobrevivir y crecer. De esta forma se evita el innecesario flujo aporte-presupuesto-empresa, concediendo mayor autonomía a estos entes.

Pero, admitiendo incluso las limitantes teóricas de la imposición dentro de éste régimen social, concebido en su forma pura o clásica, tendríamos que agregar, como ya apuntamos en su momento, que no sólo ha de tenerse en cuenta la estructura socioeconómica, sino también la tendencia evolutiva de la misma.

El sistema socialista se ha transformado rompiendo viejos cánones. Del socialismo soviético, con un sistema de planificación central férreo, se ha pasado a un esquema de "socialismo de mercado", que considera algunas palancas capitalistas y un cierto grado de descentralización en aras del crecimiento económico.

Siguiendo esta lógica de análisis, y apoyados en la tendencia que muestra el socialismo hacia la ampliación de formas de propiedad no estatal, como la privada y la mixta, sostenemos, que hoy más que nunca se justificará un sistema

tributario dentro de un régimen socialista, concebido integralmente como mecanismo regulador de la economía.

Por último, deseamos subrayar que la justicia fiscal presupone, además de los costos de eficiencia, referidos al comenzar el presente capítulo, otros costos, que se reflejan en la propia administración tributaria. Los impuestos sobre la renta y la riqueza, que plantean a fondo la cuestión redistributiva y se adaptan fielmente al principio de la capacidad de pago, mediante la progresividad impositiva, -postulados informantes de la justicia fiscal-, tienen costos de administración elevados, como examinaremos a continuación.

La determinación y recaudación de los impuestos requiere, en la actualidad, de personal técnico calificado y soporte informático. La administración tributaria brinda un importante servicio público, y éste, ha de ser realizado de forma eficiente, o sea, el servicio debe ser ofrecido a un costo mínimo. Esta máxima, conocida en la doctrina como principio de economía, fue expuesta por Adam Smith hace dos siglos.

Los costos de administración se incrementan en la medida que un impuesto en particular o la legislación fiscal se hacen más complejos. La administración del impuesto sobre la renta, es más costosa que un impuesto sobre

nóminas, donde el mecanismo de retención en la fuente abarata, en gran medida, el servicio administrativo, el cual prescindirá o reducirá significativamente el personal para la determinación, recaudación y fiscalización del tributo.

Como puede apreciarse, los referidos costos no se comportan de igual forma en todos los impuestos, sino que éstos dependen de cada tributo en particular. Generalizando, podemos afirmar que los costos de administración de los impuestos sobre la renta y la riqueza (impuestos directos) son más elevados que los impuestos sobre bienes y servicios (impuestos indirectos). Los primeros, por constituir una imposición personalizada y sin contraprestación directa, muestran una tendencia natural a evadirlos, siendo poco productivos en relación con la imposición sobre bienes y servicios, que aun cuando son injustos, en su inmensa mayoría, son menos irritantes. Existe, en este caso, una mejor disposición de pago, o más exactamente, una necesidad de satisfacerlos, pues de lo contrario se privaría el contribuyente de la adquisición de los bienes de consumo o de los servicios públicos. Por esta razón, el servicio administrativo encargado de dichos tributos, se simplifica y reduce sus costos.

Igualmente, si analizamos los costos de cumplimiento, costos vistos desde la perspectiva del contribuyente, concluiríamos, que éstos son altos en el ISR. El contribuyente tiene que invertir un determinado número de horas en la

recopilación de la información necesaria para llenar la declaración jurada. A ello debe añadirse, los costos de asesoramiento gratuito que ofrece el servicio de administración tributaria, por tratarse de un impuesto de cierta complejidad técnica.

Luego entonces, se colige, que la justicia tributaria conduce a un sistema fiscal más complejo, complejidad que incide, en no pocas ocasiones, en la evasión fiscal, tanto legal -los contribuyentes moldean sus actividades para reducir sus obligaciones fiscales- como ilegal. Ello se traduce en un incremento de los costos de administración, al requerirse un mayor control administrativo fiscal para la recaudación efectiva de los impuestos.

Esta tendencia de evasión, cuya raíz es la resistencia fiscal del contribuyente, fundada en el egoísmo humano, es destacada por Gunter Schmolders, profesor alemán que descolla en esta clase de estudios. El autor apunta que "La resistencia fiscal en todas sus manifestaciones, se aposenta en la esfera vital primitiva del hombre, en sus instintos e impulsos naturales, cuya fuerza es incomparablemente mayor y diametralmente opuesta al cumplimiento de los deberes tributarios, conocidos racionalmente pero no vividos emocionalmente."¹³⁰

¹³⁰ Gunter Schmolders citado por Magin Pont Mestres. El Problema de la Resistencia Fiscal. Ed. Bosh. España. 1972. p.3.

Claro está, el instinto egoísta es moldeable, puede corregirse o avivarse en la medida que el individuo se identifique con el tributo. Sains de Bujanda expresa que "La resistencia fiscal será menor cuando menos perciba el hombre las normas de Derecho tributario como obligatorias e impuestas y más se identifique con las vivencias normativas que fluyen en su propio ser."¹³¹ Por tanto, en la solución de la resistencia fiscal son dos los factores que inciden: las normas de Derecho tributario y la educación del contribuyente.

Por otra parte, la adopción de procedimientos administrativos apropiados y un adecuado nivel en el manejo de las tecnologías informáticas en el sistema de la administración tributaria, reduce los costos de administración y cumplimiento, al generar una información detallada y ágil de los datos de los contribuyentes, permitiendo un mayor control sobre los mismos. Las novedosas fórmulas como cruces de información, contribuyen a detectar anomalías en las declaraciones de impuestos. Por supuesto, la base de todo, es tener un Registro de Contribuyentes actualizado.

De todo lo anteriormente expuesto, y a modo de integración de ideas, consideramos que un sistema tributario justo y productivo, ha de atender a los siguientes factores:

¹³¹ Fernando Sains de Bujanda. Prólogo a la obra de Magin Pont Mestre. Ob. cit. p. XXI.

1) En lo que se refiere al impuesto sobre la renta personal:

Deberá concebirse tan general como sea posible, esto es, que se defina con amplitud la renta imponible y no se permitan exenciones significativas a la obligación de tributar.

Decimos tan general como sea posible, porque para el caso de los países subdesarrollados, en la mayoría de los casos, será más recomendable un sistema de impuesto a la renta mixto, que combine la imposición cedular o analítica y la global, discriminando rentas según su origen, para después ser sumados los impuestos de éstas cédulas y obtener la renta neta global.

Un impuesto cedular básico "... permite adaptar las modalidades de contribución a la naturaleza de la renta imponible. De esta manera, las rentas de difícil evaluación pueden ser objeto de una imposición concertada (beneficios agrícolas, beneficios de actividades liberales). En caso contrario, las rentas fácilmente controlables podrán ser sometidas al régimen de evaluación directa por la declaración controlada del contribuyente (salarios, rentas inmobiliarias)".¹³² Hemos

¹³² Pierre Beltram. Los Sistemas Fiscales. Ed. Oikos-Tau. España. 1977. p. 51.

de tomar en cuenta, que en los países subdesarrollados, la administración tributaria es menos eficiente y la evasión relativamente alta.

De esta forma, podrá aplicarse un tipo impositivo particular a las diversas rentas, tomando en cuenta su origen. Así, deberán ser gravadas en menor medida las rentas provenientes de salarios que las de capital, consiguiéndose una imposición equitativa. Sin embargo, cabe destacar que la perspectiva global de la situación financiera del contribuyente se pierde, por lo que se hace más difícil la concesión de exoneraciones o bonificaciones de la carga tributaria, en razón de las características personales de éste. Sumado a ello, "...al ser los impuestos cedulares analíticos, cada impuesto alcanza solamente una fracción de las facultades contributivas del deudor, y su tasa solamente puede ser proporcional al elemento de renta considerado. (...) La aplicación de la progresividad en los impuestos cedulares sería profundamente injusta, puesto que conduciría a gravar de forma diferente a individuos que gozaran en conjunto de las mismas rentas, según percibieran rentas de fuentes diferentes o de la misma naturaleza".¹³³

Por esta razón, vendría como complemento al impuesto cedular, un impuesto global de naturaleza progresiva, con el objetivo de enmendar las desventajas del sistema cedular, conciliando éste con el sistema global o unitario de

¹³³ Idem. pp. 51 y 52.

base amplia, propio de los países desarrollados como Alemania, Inglaterra y Estados Unidos de Norteamérica, entre otros, donde se gravan, incluso, las ganancias de capital como forma ordinaria de renta.

Para fijar el mínimo vital exento en el ISR, deberá tenerse presente la presión fiscal de los impuestos al consumo en los sectores de más bajos ingresos, quienes se benefician con esta exención fiscal. Este mínimo vital, como su nombre lo indica, debe exonerar a las personas que viven con lo estrictamente necesario para subsistir. Como principio debe mantenerse lo más extensa posible la gama de sujetos pasivos del ISR, para así dar cumplimiento al principio de generalidad, aplicando, atendiendo al principio de la capacidad de pago, una escala progresiva por escalones, donde las rentas más bajas sean afectadas por tipos impositivos pequeños, con incrementos ligeros en la parte central de la curva de progresividad, haciéndose más fuertes en la parte superior de la pendiente, para responder al principio de redistribución.

En lo que respecta a la administración del impuesto, se deberán escoger los procedimientos administrativos apropiados para hacer expedito el acto de determinación, liquidación y pago de impuestos, acercando el hecho imponible al momento de pago, mediante pagos parciales. A la par, la administración tributaria

incrementará su nivel de tecnología informática, reduciendo los costos de administración.

Deseamos destacar que la concepción del ISR en las economías subdesarrolladas, debe ser la de una herramienta que corrija desigualdades y no un medio que se convierta en una fuente importante de recaudación, a la manera de los países desarrollados; en primer término, porque los ingresos y la riqueza en estas economías son precarios, en su inmensa mayoría, y en segundo, porque de lo contrario, se tendrían que aplicar, invariablemente, tipos impositivos considerablemente elevados sobre las capas de mayores ingresos, cuestión que afectaría el ahorro y la inversión, y por tanto, retrasaría el desarrollo económico emergente que demandan estos países para salir del subdesarrollo.

2) En relación con el impuesto sobre el patrimonio, al ser un complemento del ISR, las exigencias serán similares.

Ha de ser lo más general posible en cuanto a la obligación tributaria. Las exenciones personales han de ser tratadas con cautela, evitando que en el comienzo de la escala progresiva no se fijen en una cuantía elevada, para no vulnerar los principios de generalidad y capacidad de pago. En tanto este impuesto es, como ya expresamos, un complemento del ISR, la progresividad debe ser leve,

atendiendo a las condiciones de factibilidad; de lo contrario podría generarse un nocivo exceso de gravamen.

En ausencia de un impuesto sobre el patrimonio, la imposición sobre determinados bienes muebles e inmuebles, ocuparía su lugar y función. En ambos, el registro y catastro de bienes será fundamental para procurar que la valoración de los objetos patrimoniales sujetos a estos impuestos sea lo más uniforme y actual, esto es, que se corresponda con los valores reales de los bienes.

3) La imposición sobre sucesiones, en lo concerniente a la cuantía del gravamen, viene determinada, en gran medida, por las escalas progresivas aplicadas a los impuestos sobre la renta y el patrimonio o los de propiedad, destacando, que esta triada es el núcleo de la imposición que responde al fenómeno redistributivo.

Al igual que en los anteriores impuestos -el ISR y el patrimonial-, será de vital importancia las exenciones, los métodos de valoración y los tipos impositivos. Una cantidad exenta relativamente pequeña ampliará la base gravable, correspondiendo una escala progresiva moderada en su base inferior, con un ascenso rápido y un final prematuro.

La política de exenciones parciales o bonificaciones podría ser más bondadosa, concediéndose reducciones en el monto del impuesto, en razón de la edad (mayores de sesenta años) o condición física y mental (herederos no aptos para trabajar y declarados judicialmente incapaces).

La escala impositiva del impuesto, deberá dividirse al menos en dos, de tal forma que los tipos impositivos inferiores se apliquen a los cónyuges, hijos, nietos y padres. A la par, corresponderá imponer un recargo atendiendo al patrimonio preexistente en poder del heredero, siempre que éste sobrepase un límite determinado.

Por último, a pesar de que los impuestos sobre bienes y servicios no contribuyen a la realización de la justicia tributaria, hemos de dedicarle una glosa, por constituir la columna vertebral de un sistema fiscal eficiente.

Ya sean concebidos como un impuesto general al consumo, a la manera del IVA o el impuesto a las ventas, o dirigidos a determinados consumos específicos; los referidos gravámenes permitirán el necesario equilibrio entre impuestos directos e indirectos. Para los países desarrollados, bastará un impuesto general sobre las ventas o un IVA, tan general como sea posible y con la menor cantidad de exenciones. En el caso de los países subdesarrollados será

recomendable, además, un impuesto especial sobre el lujo, que ataque los gastos de familias con rentas más altas¹³⁴, donde una parte importante de la renta destinada al gasto se dirige al consumo del lujo, corrigiendo, de esta manera, las enormes desigualdades sociales. Téngase en cuenta, que nos habíamos inclinado, en aras de la eficiencia y el crecimiento económico, por un ISR de tipos impositivos moderados que no afectaran el ahorro, la inversión y el empleo, teniendo en cuenta, que casi la totalidad del volumen de los ahorros privados se originan en los escalones de rentas muy altas. Por tanto, es imperiosamente necesario atacar la riqueza mediante impuestos sobre el lujo -máxime si todavía no se concibe en éstos países un impuesto sobre el patrimonio-, contrarrestando así, en alguna medida, el consumo de artículos suntuosos.

Cabe aclarar, que dentro de estos impuestos, considerados "neutros", también se aplican reglas para tender a la máxima eficiencia. Según la regla del impuesto de Ramsey¹³⁵, deben gravarse más los factores y los productos cuya oferta o demanda sea inelástica respecto al precio. Por ejemplo, si la tierra y el tabaco tienen curvas de oferta y demanda muy inelásticas, deben gravarse

¹³⁴ Aproximadamente el 10 % de los perceptores de mayores rentas representan un 45 % de la renta total y el 75 % inferior el 35 % de la misma. Ese 10 % cubre el 41 % del consumo total. (Tomado del texto de Richard Musgrave. Hacienda Pública teórica y Aplicada. Ob. cit. p. 737).

¹³⁵ N.A: La regla lleva el nombre del economista inglés Frank Ramsey, quién la planteó en el ánimo de hallar los tipos de impuestos más eficientes, conformándose, a partir de entonces, toda una teoría de los impuestos eficientes, que concibe el modo en que el Estado puede recaudar los impuestos necesarios de la forma más eficiente, esto es, con la menor pérdida de excedente del consumidor.

significativamente, por el contrario, si el transporte aéreo y los automóviles son muy
~~inelásticos~~ con respecto al precio, deben gravarse levemente.

Este planteamiento se basa en que si una mercancía tiene una oferta o demanda muy inelástica, la aplicación de un impuesto sobre esa mercancía, casi no influirá en el consumo y en la producción, recaudando el Fisco ingresos con un costo mínimo de eficiencia.

CAPITULO 5

LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y LA RIQUEZA EN EL DERECHO POSITIVO CUBANO

5.1 A manera de introducción

Como hablamos expresado en el acápite tercero del capítulo segundo; la Ley No. 73, Del Sistema Tributario, promulgada en 1994, es el instrumento jurídico mediante el cual quedaron sentadas las bases de un nuevo sistema tributario. La precitada Ley_x introduce algunos impuestos nuevos, además de rescatar y reformular otros que existían con anterioridad.

El Impuesto sobre Utilidades se extiende a todas las personas jurídicas, cubanas o extranjeras, con independencia de su forma de organización y régimen de propiedad. Se suman al sistema tributario, las tasas por Peaje, Servicio de Aeropuerto a Pasajeros, y Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial. Aparecen productos fiscales nuevos, como los Impuestos sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, y sobre la Utilización y Explotación de Recursos Naturales. Se reformulan los

Impuestos sobre Servicios Públicos, Transporte Terrestre y Transmisión de Bienes y Herencias. Se replantea la contribución a la Seguridad Social, que realizan las entidades que empleen a los beneficiarios de éste régimen, al introducirse, en principio, como la propia ley aclara, una contribución especial de los trabajadores beneficiarios de la misma. Se rescata la imposición sobre la renta de la persona natural, mediante el establecimiento del Impuesto sobre Ingresos Personales, el cual pasaremos a analizar a continuación.

5.2 El Impuesto sobre Ingresos Personales

El impuesto sobre Ingresos Personales, aparece recogido en el Título II (De los Impuestos), Capítulo II, artículos del 17 al 20, donde se consignan algunos elementos del impuesto, tales como, sujetos pasivos, base imponible, exenciones, y un precepto escueto relativo a la forma de pago. Quedan pendientes de regulación, mediante disposiciones complementarias que emita el Ministerio de Finanzas y Precios, a tenor de la Disposición Final Quinta de la propia Ley, el resto de los elementos componentes del tributo, cuales son: tipo impositivo, deducciones, bonificaciones, entre otros. Esto ha propiciado, que el subsistema de imposición directa sobre la renta se encuentre formado por un conjunto de cuerpos normativos complementarios, los cuales establecen las reglas que rigen la aplicación del impuesto.

Los sujetos pasivos, según el artículo 17 son, "... las personas naturales cubanas por todos sus ingresos cualquiera sea el país de origen de los mismos y las extranjeras que permanezcan por más de ciento ochenta días (180) en el territorio nacional, dentro de un mismo año fiscal."¹³⁶

"Los límites a la potestad tributaria estatal para determinar quienes de las personas naturales que obtengan ingresos, serán sujetos pasivos del impuesto y con que parte de esa renta responderán a la carga tributaria, se revelan sobre la base de dos criterios: el de la ciudadanía y el de la residencia. Por el primero quedan obligados a tributar todos los ciudadanos cubanos independientemente del sitio en que residan, cuyos ingresos se gravan atendiendo al principio de la renta mundial, encontrándose obligados al pago del impuesto por todos sus ingresos cualquiera que sea el país de origen de los mismos. Por el segundo criterio - la residencia- quedan obligados a tributar todos los extranjeros que permanezcan en el territorio nacional por más de ciento ochenta días durante el mismo año fiscal; y responden a su obligación tributaria con los ingresos que provengan de una fuente de riquezas, cuya ubicación se localiza en Cuba (regla de la fuente de riqueza)."¹³⁷

¹³⁶ N.A: El año fiscal según el artículo 11 inciso p) de la Ley No. 73, comprenderá un período de doce meses, que puede coincidir o no con el año natural. El primer año fiscal, será el período que comienza a partir de la fecha en que el sujeto queda obligado a contribuir y finaliza en el cierre del ejercicio económico.

¹³⁷ Helen Rangel Herrera y Ramón Álvarez Carrera. Ob. cit. p 136.

Siguiendo este nivel de análisis, la renta se considera de fuente cubana cuando provenga de: a) actividades desarrolladas en la República de Cuba, b) derechos utilizados con fines económicos en el territorio nacional, y c) bienes situados en el territorio cubano.

Para el ciudadano cubano no residente en Cuba, la obligación de tributar entraña dos problemas en la aplicación práctica del impuesto. En primer lugar, la obligación surge para los no residentes, es decir, aún para aquellos que han perdido todo vínculo con el Estado cubano, siendo imposible, materialmente, para la administración tributaria controlar el flujo de ingresos al patrimonio de estos sujetos pasivos. En segundo, porque pueden verse afectados estos individuos por la doble o múltiple imposición internacional. Esta situación se atenúa mediante la Resolución No. 24, de 24 de noviembre de 1995, que regula las normas para el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales en moneda extranjera o pesos convertibles, al establecer la deducción del impuesto sobre la renta pagado por el sujeto pasivo en otro Estado por los ingresos obtenidos en él, para determinar la base imponible del impuesto a pagar en Cuba.

Por su parte, la obligación de tributar surge para los extranjeros cuando:

- a) los ingresos provengan de una fuente de riqueza localizada en el territorio nacional, y
- b) que la persona haya permanecido por más de 180 días en el territorio cubano durante un mismo año fiscal.

"Al formular el requisito de permanencia el legislador no aclara si los días deben ser consecutivos o se computan las ausencias esporádicas durante el año fiscal. Omisión que pudiera originar diversidad de criterios a la hora de aplicar la norma."¹³⁸ Además, el extranjero no residente, según la normativa legal, no se encuentra obligado a tributar.

En nuestro criterio, una solución a los problemas antes aludidos, es establecer el criterio de residencia como límite a la potestad tributaria del Estado - que no distingue entre nacionales o extranjeros en relación a la obligación de contribuir, en el entendido de que si una persona reside en un país, está obligada a financiar los servicios que de ahí disfruta-, y la teoría de la ubicación de la fuente de la riqueza para gravar los ingresos de los no residentes.

¹³⁸ Idem. p. 137.

El artículo 18 de la Ley No. 73 del Sistema Tributario consigna la base imponible. Esta " ... se constituye con los siguientes ingresos:

- a) rendimientos de actividades mercantiles:** los ingresos que se obtengan con el trabajo personal y el de su familia o personal asalariado en los casos que procedan. Incluye las actividades del trabajo por cuenta propia y del desarrollo de actividades intelectuales, artísticas y manuales o físicas en general, ya sean de creación, reproducción, interpretación, aplicación de conocimientos y habilidades;
- b) rendimientos de capital:** los ingresos obtenidos por dividendos y participaciones de utilidades de empresas, así como, por arrendamiento de bienes muebles e inmuebles de su propiedad o posesión;
- c) cuando se tratare de ingresos en moneda libremente convertible** incluyendo los provenientes de salarios y jubilaciones; y
- d) otras fuentes, no descritas anteriormente** que generen ingresos, en efectivo o en especie, al obligado a tributar dicho impuesto."

Del análisis de los elementos que componen la base imponible se infiere, a pesar de no ofrecerse un concepto de renta, que se adopta un criterio amplio, considerando renta tanto los ingresos periódicos, provenientes de una fuente de renta con carácter permanente, como aquellos percibidos eventualmente. Además, en el propio artículo se aclara que todos los ingresos, en proporciones

asociadas a su cuantía, son susceptibles de impuestos, luego entonces, se incluyen todos los ingresos de posible percepción.

Vale hacer el comentario que el hecho imponible, como afirman Helen Rangel y Ramón Álvarez, "no se define de forma expresa en el articulado de la Ley, ni aparece en las definiciones legales del artículo 11 del mismo, donde el legislador conceptualiza otros aspectos técnicos como Base Imponible y Tipo Impositivo."¹³⁹

Esta omisión, a propósito, responde a la tradición tributaria cubana y la herencia legada por las legislaciones anteriores. El supuesto generador del tributo, aunque no conste diáfananamente en el texto legal, se deduce, sin inconvenientes, del artículo 18, cual es, la obtención de ingresos procedentes de las fuentes descritas en el propio artículo. Una legislación tributaria futura, más madura, deberá atemperarse a las recientes doctrinas tributarias y contener el hecho imponible como un elemento del tributo. Por hoy, esta deficiencia es justificable. Cabe destacar, que esta omisión se hace extensiva al resto de los impuestos contenidos en la Ley No.73.

Además, mediante exenciones, el artículo 19 hace referencia indirecta al hecho imponible, pues los supuestos contenidos en el mismo, a pesar de que el

¹³⁹ Idem. p. 134.

sujeto pasivo realice el hecho generador de la obligación tributaria, no queda obligado al pago del tributo.

Estas son:

- a) las remesas de ayuda familiar que se reciban del exterior;
- b) las retribuciones de los funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros acreditados en la República de Cuba, percibidos de sus gobiernos respectivos, cuando exista reciprocidad en el tratamiento a los funcionarios diplomáticos y consulares cubanos radicados en dichos países;
- c) las retribuciones percibidas por los funcionarios extranjeros representantes de organismos internacionales de los que la República de Cuba forma parte; y
- d) las donaciones realizadas al Estado cubano o a instituciones no lucrativas.

El artículo 20 cierra el capítulo dedicado al impuesto en comento, limitándose a establecer que los sujetos pasivos quedan obligados a presentar una Declaración Jurada de Ingresos percibidos durante cada año, exceptuando los casos que lo liquiden y paguen por retención.

Adentrémonos ahora en el tipo de sistema de impuesto sobre la renta (Impuesto sobre Ingresos Personales) adoptado por la legislación cubana.

Por la forma en que se organiza la aplicación del impuesto mediante la legislación complementaria, el sistema posee características intrínsecas de un sistema mixto. El sujeto activo se encuentra obligado al pago de cuotas fijas mensuales, que se determinan según las fuentes generadoras de ingresos, correspondiéndose con un sistema cédular o analítico. Sin embargo, el impuesto se liquida anualmente, calculándose la cuota del impuesto mediante la suma de las diferentes cédulas, es decir, al total de ingresos percibidos por el contribuyente durante un año fiscal se aplica una escala progresiva, característica ésta de un sistema a la renta unitario o global.

El sistema mixto cubano presenta características peculiares que es dable destacar. Como toda imposición a la renta de esta naturaleza, el pago de las cuotas mensuales se considera un pago parcial anticipado a cuenta del impuesto anual. A las rentas provenientes de las fuentes descritas en la cédula, al finalizar el año fiscal, se les aplica la escala progresiva establecida en las Resoluciones 21 y 24, que gravan los ingresos de las personas naturales en pesos cubanos y divisas respectivamente, para así determinar la cuota del impuesto anual. Si la cuota es superior a la suma de las cuotas fijas pagadas mensualmente a cargo del impuesto, el contribuyente deberá liquidar lo adeudado a la administración tributaria, en caso contrario, esto es, que al calcular el impuesto anual, los pagos parciales son

superiores a éste, el Fisco no realiza la devolución de los ingresos indebidos, o sea, no procede a devolver las cantidades que se pagaron en exceso.

Sobre las cuotas fijas mensuales, el Consejo de Administración Municipal, posee la facultad de incrementar el monto de éstas cuando lo considere necesario, oído el parecer de la Dirección Municipal de Finanzas y la Dirección de Trabajo y Seguridad Social, cuando se trate de las cuotas establecidas para las actividades del trabajo por cuenta propia.

Las normas que regulan el sistema cedular o analítico son las siguientes:

- a) Resolución No. 19, de 27 de marzo de 1996, que regula el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales de las personas naturales que obtengan ingresos por la prestación de servicios de transportación de carga y pasajeros.
- b) Resolución No. 20, de 27 de marzo de 1996, que regula el procedimiento para el pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales de las personas naturales que acudan al mercado agropecuario en calidad de representantes vendedores, y

c) **Resolución Conjunta No. 1, de 18 de abril de 1996 (Ministerio del Trabajo y Seguridad Social-Ministerio de Finanzas y Precios), Reglamento del ejercicio del trabajo por cuenta propia.**

La Resolución No. 19 es la cédula que grava los ingresos netos provenientes de actividades mercantiles relacionadas con la prestación de los servicios de transportación de carga y pasajeros.¹⁴⁰ Figuran como sujetos pasivos del impuesto, las personas naturales que realicen este tipo de actividad.

Expresamente quedan excluidas del pago del impuesto en esta cédula, las personas que realicen actividades de transportación, como trabajadores por cuenta propia, y aquellas que utilicen como medio de transportación vehículos de tracción animal, bicicletas o motocicletas.

El supuesto de no sujeción viene determinado porque estas personas están obligadas a pagar el Impuesto sobre Ingresos Personales, establecido en la Resolución Conjunta No. 1, donde se gravan los ingresos provenientes de las actividades del trabajo por cuenta propia, entre los que se describen, las actividades de carga y transportación de personal en triciclos y bicicletas, el cochero y el chofer

¹⁴⁰ N.A: A los ingresos consignados en la Declaración Jurada Anual, se le deduce un 20 por ciento por concepto de gastos necesarios para el ejercicio de la actividad.

de alquiler. De lo contrario, el individuo quedaría sujeto al pago del impuesto en ambas cédulas, provocando un fenómeno de doble imposición.

La base imponible no es monetaria, sino que la medición de la capacidad de pago, o más exactamente, de los índices o medidas a través de las cuales ella se manifiesta, en este caso la renta, está representada mediante determinados parámetros, tales como: unidades de peso (toneladas) en el transporte de carga, y unidades de capacidad (cantidad de pasajeros), en el transporte de pasajeros, además de tipos de servicios prestados, ya sean provincial y municipal o nacional o interprovincial.

En atención a estos parámetros se establece una cuota mensual, que puede ser satisfecha en pesos cubanos o pesos cubanos convertibles, según sea la moneda en la que el sujeto pasivo efectúe el cobro por la prestación de sus servicios.

Es de hacer notar que cuando los sujetos efectúen la totalidad de sus servicios en moneda extranjera o pesos cubanos convertibles, pagarán las dos cuotas establecidas. Si el contribuyente se dedica a la transportación de pasajeros y de carga, pagará solo la cuota mensual correspondiente a la actividad de transporte de pasajeros.

La Resolución No. 20, segunda cédula del Impuesto sobre Ingresos Personales, grava la renta bruta de las personas naturales que, autorizadas e inscritas como representantes-vendedores de productos agrícolas, acudan al mercado agropecuario en calidad de tales.

Se eximen de la obligación de tributar por este tipo de ingresos, los miembros de las Unidades Básicas de Producción Cooperativa, de las Cooperativas de Producción Agropecuaria y de las Cooperativas de Crédito y Servicios, que concurren al Mercado Agropecuario en representación de éstas, y por este concepto solo reciban un salario.

Dicha exención se encuentra en consonancia con lo establecido por la Resolución No. 21, en relación con los salarios y sueldos percibidos de entidades estatales y de otras empresas determinadas por Resolución del Ministerio de Finanzas y Precios, entre las que figuran las antes aludidas, las cuales, por el momento, se excluyen de la base imponible en el impuesto global a los ingresos en pesos cubanos.

Los sujetos pasivos pagan una cuota mensual de 200.00 pesos, recibiendo un tratamiento similar a un tributo fijo, pero luego el impuesto de ésta

cédula, tal y como se expresa en la propia Resolución, al ser una cuota a cuenta del impuesto global, se integra a la base imponible de éste, el cual es un tributo variable de alícuota progresiva por escalones.

La última cédula del Impuesto sobre Ingresos Personales, como habíamos anotado, se encuentra recogida en la Resolución Conjunta No. 1, Reglamento que establece el régimen tributario del trabajo por cuenta propia.

"La cédula aparece fraccionada en ciento cincuenta y siete conceptos que integran los rendimientos del trabajo por cuenta propia, gravando de forma diferenciada, mediante cuotas mensuales, cada fuente generadora de ingresos (subdivisión por actividades), dando lugar a la existencia de diferentes sujetos pasivos específicos determinados por la actividad que desarrollen, tipos impositivos diferentes representados por las cuotas mensuales fijas establecidas para cada actividad; y obligaciones tributarias específicas. Las obligaciones que se generan para el sujeto pasivo por el desarrollo de cada actividad proveedora de renta tienen carácter independiente y principal, y todas juntas son el contenido de la relación jurídico tributaria del contribuyente. La riqueza gravada está constituida por los ingresos provenientes del desarrollo de las actividades sistematizadas en el anexo del cuerpo legal."¹⁴¹

¹⁴¹ Helen Rangel Herrera y Ramón Álvarez Carrera. Ob. cit. p. 136.

Los sujetos pasivos del impuesto, según el artículo 5 del cuerpo normativo, ~~de~~ son χ las personas naturales cubanas o extranjeras que ostenten la condición de residentes permanentes en el territorio nacional. ✓ ✓

Aquí debemos hacer un paréntesis para dejar claro que, en este caso, aunque la Resolución no lo exprese, la residencia no está determinada por la Ley tributaria (artículo 17) sino por las regulaciones migratorias en vigor: la Ley No. 1312 de Migración, de 20 de septiembre de 1976 (artículo 3.d) y el Decreto No. 26, de 19 de julio de 1978 (artículo 89), que constituye su Reglamento. Según sendos cuerpos legales, se consideran extranjeros residentes permanentes, los extranjeros y personas sin ciudadanía que sean admitidos por el gobierno cubano para fijar su domicilio definitivo en territorio nacional. Sólo éstas personas están autorizadas por el Ministerio del Trabajo y Seguridad Social para desarrollar este tipo de actividades.

A tenor de los artículos 18 y 24 de la Resolución en comento, se faculta al Consejo de Administración Municipal a incrementar las cuotas mensuales fijadas para cada actividad, oído el parecer de las Direcciones Municipales de Trabajo y Seguridad Social y de Finanzas y Precios. Cabe aclarar que este incremento "legal", sólo podrá efectuarse en los meses de junio y diciembre, pudiendo darse para una ✓

sola actividad, de manera general, o para determinadas zonas, atendiendo a las condiciones del territorio y las características de los contribuyentes.

Hasta aquí, de manera sucinta, hemos comentado el sistema de imposición cedular, correspondiendo ahora el sistema de imposición a la renta global.

Son dos las Resoluciones que contienen el procedimiento para su liquidación y pago:

- 1) La Resolución No. 24, de 24 de noviembre de 1995, que establece las normas para el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales en moneda extranjera o pesos cubanos convertibles, y
- 2) la Resolución No. 21, de 27 de marzo de 1996, que norma el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales en pesos cubanos.

Ya habíamos anotado que el impuesto global es un tributo variable de base imponible monetaria. Grava la renta global a través de alícuotas progresivas, que varían según sean los ingresos del sujeto pasivo, esto es, en pesos cubanos o en moneda extranjera o pesos cubanos convertibles.

El impuesto se liquida anualmente, mediante la presentación de la Declaración Jurada (régimen de autoliquidación), estableciéndose un periodo de cumplimiento voluntario, transcurrido el cual, la administración tributaria realiza la determinación administrativa de la deuda tributaria, imponiéndose el recargo correspondiente.

Según los apartados Decimoséptimo y Vigésimo de las Resoluciones No. 24 y 21 respectivamente, si al presentar la liquidación anual resultase una diferencia a favor del contribuyente, se le permitirá el descuento de los pagos que deba efectuar en el ejercicio fiscal inmediato siguiente, salvo en los casos en que los pagos realizados correspondan a cuotas mensuales que gravan determinadas actividades.

Si durante un plazo de seis meses posteriores a la concesión de la autorización, el contribuyente no obtiene ingresos gravados, podrá solicitar la devolución en efectivo del crédito fiscal pendiente, en un plazo no mayor de treinta días.

Como puede apreciarse, la excepción a esta regla, lo constituyen los pagos en concepto de cuotas mensuales que gravan las actividades sujetas a

imposición mediante el sistema cedular, pagos que se consideran definitivos, aun cuando la cuota del impuesto global sea inferior a las cantidades abonadas mensualmente.

Particularizando, luego de generalizar en torno al sistema de imposición global, podemos decir que la Resolución No. 24 - relativa a los ingresos netos en divisas o pesos cubanos convertibles -, establece como sujetos pasivos en su apartado primero a: las personas naturales cubanas por los ingresos - cualquiera que sea el país de origen de los mismos- obtenidos en ocasión del ejercicio de actividades mercantiles, arrendamiento de bienes, actividades intelectuales, artísticas, manuales o físicas en general, ya sean de creación, reproducción, interpretación, aplicación de conocimientos o habilidades, incluidas, además las comisiones, salarios, u otros ingresos generados por fuentes distintas a las anteriormente relacionadas.

Asimismo, son sujetos pasivos de este impuesto, -en consonancia con lo establecido por el artículo 17 de la Ley del Sistema Tributario -, las personas naturales extranjeras que, dentro de un mismo año fiscal, permanezcan por más de 180 días en el territorio de la República de Cuba y obtengan ingresos de una fuente de riqueza sita en dicho territorio.

Merece especial atención, que se exceptúan de lo anteriormente expuesto, los extranjeros socios en empresas mixtas o partes en contratos de asociación económica internacional, por los ingresos obtenidos a partir de las ganancias o utilidades del negocio. Ello responde a lo establecido en el artículo 39 d) de la Ley No. 77, De la Inversión Extranjera, de 6 de septiembre de 1995, que dispone:

“Los inversionistas extranjeros socios en empresas mixtas o partes en contratos de asociación económica internacional, quedan exentos del pago del Impuesto sobre Ingresos Personales obtenidos a partir de las utilidades del negocio.”

Haciendo un paréntesis, es necesario aclarar que las empresas mixtas, los inversionistas extranjeros y los inversionistas nacionales, partes en contratos de asociación económica internacional, gozan de un régimen fiscal especial.¹⁴² Tributan el Impuesto sobre Utilidades, aplicando un tipo impositivo del 30 por ciento sobre la utilidad neta imponible, en lugar de un 35 por ciento que establece la legislación tributaria, pudiendo incluso el Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros exonerar,

¹⁴² N.A: Por inversionista extranjero, según el artículo 2 m) de la Ley de la Inversión Extranjera se entiende: la persona natural o jurídica, con domicilio en el extranjero, que se convierte en accionista de una empresa mixta, o participe en una empresa de capital totalmente extranjero, o que figura como parte en los contratos de asociación económica internacional. Por inversionista nacional (artículo 2 n): la empresa o entidad estatal con personalidad jurídica, sociedad anónima u otra persona jurídica, de nacionalidad cubana, con domicilio en el territorio nacional, que se convierta en accionista de una empresa mixta o figura como parte en los contratos de asociación económica internacional.

en parte o en su totalidad, el pago del Impuesto sobre Utilidades netas que se reinvierta en el país. En el pago del Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo, con un tipo impositivo ordinario del 25 por ciento sobre la totalidad de los salarios, sueldos, gratificaciones y demás remuneraciones que las personas naturales y jurídicas cubanas o extranjeras paguen a sus trabajadores, se les concede un bonificación, aplicando un tipo impositivo del 10 por ciento; y en lo concerniente a la contribución a la Seguridad Social, con un tipo impositivo que se determina anualmente en la Ley del Presupuesto del Estado - según el artículo 54 de la Ley del Sistema Tributario-; en la Ley de la Inversión Extranjera se fija en un 14 por ciento. Ambos tipos impositivos se aplican sobre la totalidad de los salarios y demás ingresos que por cualquier concepto perciban los trabajadores, excepto los entregados a estos como estimulación económica.

Retomando el análisis de la Resolución No. 24, es importante destacar que se establecen exenciones a la obligación de tributar, las cuales se expresan en los apartados Cuarto y Quinto de la precitada Resolución. El apartado Cuarto reproduce el artículo 19 de la Ley del Sistema Tributario, y el Quinto agrega las siguientes:

- a) Los ingresos obtenidos por actividades que tengan una connotación relevante para la Nación, cuando se soliciten por los jefes de los organismos rectores de la actividad y sean aprobadas por el Ministro de Finanzas y Precios.
- b) Las cuantías recibidas de personas jurídicas para viáticos y gastos de viajes, becas y misiones de trabajo encomendadas en el exterior.
- c) Los ingresos provenientes de las jubilaciones y pensiones.

Por último, para completar el Impuesto sobre Ingresos Personales, pasaremos a comentar la Resolución No.21, que norma el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales en pesos cubanos, cerrando así el conjunto normativo en torno a este tributo.

En este impuesto global se gravan, a tenor del apartado primero, los ingresos netos en pesos cubanos de las personas naturales cubanas, por los ingresos obtenidos en ocasión del ejercicio de las actividades del trabajo por cuenta propia, intelectuales, artísticas, manuales o físicas en general, ya sean de creación, reproducción, interpretación, aplicación de conocimientos o habilidades; por la ejecución de actividades industriales, de prestación de servicios, agrícolas, avícolas y pecuarias en general, de transporte de carga y pasajeros u otras actividades mercantiles; por los ingresos obtenidos en conceptos de dividendos y participaciones de utilidades de empresas, por el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, u

otros rendimientos de capital, y por otros ingresos, incluidas las comisiones, generados por fuentes distintas a las anteriormente relacionadas, que signifiquen ingresos al obligado a tributar dicho impuesto.

Se excluyen de la base imponible los siguientes ingresos:

- a) Los ingresos obtenidos por actividades que tengan una connotación relevante para la Nación, cuando así se solicite por los jefes de los organismos rectores de la actividad y ello sea aprobado por el Ministro de Finanzas y Precios.
- b) Las cuantías recibidas de personas jurídicas para gastos de viajes, becas y misiones de trabajo.
- c) Los ingresos provenientes de las jubilaciones y pensiones.
- d) Las donaciones realizadas al Estado cubano o a organizaciones no lucrativas.
- e) Las indemnizaciones pagadas por el seguro.
- f) Los ingresos obtenidos por los miembros de las Cooperativas de Producción Agropecuarias y las Unidades Básicas de Producción Cooperativa, en función de las utilidades que reciban de estas entidades.
- g) Los intereses bancarios por los depósitos en cuentas de ahorros.
- h) Los ingresos provenientes de salarios y sueldos percibidos de entidades estatales y de otras empresas que determine, por Resolución, el Ministerio de Finanzas y Precios.

En la Resolución No. 21, al igual que en la Resolución No. 24, se establece que el pago parcial del impuesto se realizará por los sujetos directamente (contribuyente) o por los retentores.¹⁴³ y la alícuota que se aplica sobre la base imponible es también de carácter progresivo por escalones, ajustándose a la capacidad de pago del sujeto pasivo.

Ahora bien, una vez expuestas, en líneas generales, la concepción de la imposición de la renta en Cuba, se impone pasar al análisis de los aciertos y desaciertos en cuanto a justicia tributaria se refiere.

El sistema mixto de imposición a la renta se encuentra bien formulado. No se comete el error de aplicar la progresividad a los impuestos cedulares analíticos -son cuotas fijas mensuales-, pues, como ya sabemos, esto conduciría a una imposición injusta, al quedar gravados de forma diferente sujetos pasivos que gozan en conjunto de las mismas rentas, ya sea porque perciban rentas de fuentes diferentes o de la misma naturaleza, vulnerándose de esta forma los principios de igualdad y capacidad de pago.

¹⁴³ N.A: El retentor se define en el artículo 11 j) de la Ley del Sistema Tributario como la persona natural o jurídica que por sus funciones o razón de su actividad, oficio o profesión, se encuentra obligada a retener el importe de un impuesto, tasa o contribución para su posterior liquidación e ingreso.

El establecimiento de cuotas fijas mensuales a cuenta del impuesto anual, redundaría en beneficios tanto para la administración tributaria como para el contribuyente, al simplificarse las operaciones contables que implican la liquidación y el pago del impuesto, siendo la liquidación anual más sencilla y simple, pues el sujeto pasivo ha ido realizando pagos parciales periódicamente y, por tanto, el adeudo con el Fisco al cerrar el año fiscal abarca solo una porción de su deuda.

Sin embargo, como destacan Helen Rangel y Ramón Álvarez, "...tiene la desventaja de que al medirse la capacidad económica promedio del contribuyente, no queda distribuida la carga tributaria atendiendo a la real capacidad contributiva poseída."¹⁴⁴

Por ejemplo, si tomamos como patrón de ensayo la cédula que grava el trabajo por cuenta propia, observamos que dentro de una misma actividad existen diferencias de ingresos entre un trabajador y otro, ya que inciden en esta percepción de ingresos, entre otros factores, el lugar donde se desarrolla la actividad generadora de renta, los gastos que exige para cada persona realizar la actividad, significando muchos gastos y relativamente poca ganancia para algunos, y para otros, pocos gastos y un margen considerable de utilidad, siendo, como es lógico, menor o mayor la capacidad de pago según el volumen de gastos. A esto debemos

¹⁴⁴ Helen Rangel Herrera y Ramón Álvarez Carrera. Ob. cit. p. 143.

añadir, las características personales y socioeconómicas de cada trabajador por cuenta propia, es decir, nos referimos a las aptitudes de cada individuo y las condiciones materiales (equipamiento, local, etc.) con las que hace frente a la actividad comercial.

Esta situación quedaría resuelta, o al menos corregida, al liquidar el impuesto anual, determinando la cuota a pagar por el contribuyente mediante la aplicación de alícuotas progresivas establecidas en las Resoluciones que norman el impuesto global, pero es que la propia legislación impide tal proceder.

La suma de las cuotas mensuales pagadas por el contribuyente, a diferencia de las otras rentas percibidas y liquidadas en el impuesto global, tienen carácter definitivo. Cuando el importe del impuesto pagado en la cédula es mayor que el que resulta de la aplicación de la escala progresiva, no se produce una devolución de lo pagado en exceso a la administración tributaria, sin embargo, cuando el impuesto cédular pagado es menor al importe del impuesto global, si debe tributarse lo adeudado.

Aquí se presenta una notoria injusticia en lo concerniente al principio de la capacidad de pago. Es obligación de la administración tributaria devolver los ingresos indebidos, pues de lo contrario se produce un enriquecimiento ilícito a favor

del Estado y un exceso de gravamen hacia el contribuyente. De ninguna manera se justifica este proceder, fundado, quizás, en el temor de que los contribuyentes subdeclaren el impuesto.

En lo concerniente al principio de generalidad, podemos decir que las exenciones, objetivas y subjetivas, establecidas en los cuerpos normativos que regulan el Impuesto sobre Ingresos Personales, son justificadas, tanto social, económica como políticamente. Así tenemos, como ya hicimos ver, que se exoneran, las remesas de ayuda familiar que se reciban del exterior, los salarios (en caso de ser en pesos cubanos), pensiones y jubilaciones, las donaciones realizadas al Estado cubano o a instituciones no lucrativas, las retribuciones de los funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros acreditados en Cuba (cuando exista reciprocidad en el tratamiento a los nacionales radicados en dichos países), los extranjeros socios en empresas mixtas o partes en contratos de asociación económica internacional, por los ingresos obtenidos a partir de las utilidades del negocio.

Otras exoneraciones van encaminadas a evitar la doble imposición, ejemplo de ello, la exención concedida a las personas que realicen actividades de ~~transportación~~, como trabajadores por cuenta propia y que utilicen como medios de ~~transportación~~, vehículos de tracción animal, bicicletas o motocicletas, las cuales

quedan excluidas del pago de los ingresos netos provenientes de actividades mercantiles relacionadas con la prestación de los servicios de transportación de carga y pasajeros (Resolución No. 19), al ser gravadas en la cédula de los ingresos personales del trabajo por cuenta propia (Resolución No. 1).

Las alícuotas progresivas por escalones del impuesto a la renta global, además de acomodarse a la capacidad de pago del contribuyente, cumplen con el objetivo de redistribución. Los sectores de la sociedad cubana que perciben mayores ingresos tributan en mayor cuantía, y los salarios en pesos cubanos, por el momento, quedan exonerados de gravamen.

Las pendientes de progresividad comienzan en tipos impositivos del 5 por ciento y el 10 por ciento, para los impuestos sobre ingresos en pesos cubanos y en divisas, respectivamente, con incrementos promedios de un 5 por ciento sobre el exceso del tramo inmediato superior, hasta llegar a un 50 por ciento, aclaro, no de gravamen real o efectivo sino nominal.

Merece un comentario especial, que no se establece un mínimo exento en los impuestos cedulares y el impuesto global, tanto en moneda nacional como en divisas.

El sistema de imposición cedular mediante cuota fija, que grava en función del desempeño de la actividad y no en dependencia de los ingresos obtenidos, impide tal proceder.

En el caso del impuesto global en pesos cubanos, fundado en la creencia que al quedar exonerados los salarios, estos son la renta mínima o el mínimo vital, sin embargo, pudiera darse el caso que un contribuyente gravado por el impuesto cedular, digamos por ejemplo, un trabajador por cuenta propia cuyos ingresos provienen únicamente del desarrollo de esta actividad, percibiera, luego de deducidos los gastos, una renta equivalente al mínimo vital - entiéndase salario - quedando gravado, en primera instancia, por el impuesto cedular, ratificándose por el impuesto global.

De esta manera se quebranta el principio de la capacidad de pago, porque el sujeto no posee capacidad económica para tributar. No obstante, por el momento no existe una solución al problema planteado, pues el sistema de cuotas fijas periódicas, dentro de nuestro contexto socioeconómico, es la única forma viable de asegurarse el Estado los ingresos necesarios para cubrir las necesidades presupuestarias.

En cuanto al impuesto global en divisas, pudiera justificarse la no exención, porque el solo hecho de percibir ingresos en divisas en Cuba, confiere al individuo un "status privilegiado". En todo caso, debería entonces revisarse el primer escalón de la escala progresiva, reduciendo el tipo impositivo del 10 % y el tramo gravable hasta 2400, para dar un tratamiento diferenciado a los perceptores de menores ingresos.

Por otra parte, las posibles afectaciones al ahorro y la inversión que provoca el gravamen sobre la renta, quedan despejadas. Los nacionales, en concepto de persona natural, no pueden realizar inversiones. Esta potestad le queda reservada al Estado a través de sus empresas públicas y entes societarios, y a los inversionistas extranjeros, que tienen en virtud de la Ley No. 77, Ley de la Inversión Extranjera, incentivos fiscales que propician y promueven la inversión.

Sin embargo, podría producirse una afectación del trabajo, sustituyendo, algunos trabajadores por cuenta propia u otros sujetos pasivos gravados por el impuesto cedular, renta por ocio, al producirse un exceso de gravamen provocado por el incremento de las cuotas mensuales; facultad otorgada a los Consejos de Administración Municipal.

En relación con esta facultad, queremos destacar que esta disposición **lacera el principio de certidumbre o transparencia fiscal**. Al otorgarle potestad al **órgano local para introducir variaciones en la carga tributaria del contribuyente**, éste **se ve afectado en sus derechos**, entre los que se encuentran, **conocer con exactitud los elementos del tributo (base imponible, tipo impositivo, exenciones, etc.)**, y que los mismos se plasmen en cuerpos normativos.

A esta imperfección se agrega la deficiente configuración del principio de legalidad tributaria. La Ley No. 73, del Sistema Tributario, establece en su artículo 5, que los tributos se regirán por las leyes correspondientes y por las disposiciones complementarias y demás regulaciones tributarias que dicte el Ministerio de Finanzas y Precios, al amparo de las facultades otorgadas por la propia Ley No. 73 en su disposición Final Quinta.

Al ser dictadas estas disposiciones por el Ministerio de Finanzas y Precios, Organo de la Administración Central del Estado, nunca tendrán, en sentido estricto, rango de Ley. La potestad legislativa corresponde privativamente, según los artículos 70 y 75 b) de la Constitución de la República, a la Asamblea Nacional del Poder Popular.

El sistema de imposición a la renta, como el resto de los tributos consignados en la Ley No. 73, se rige por la legislación complementaria de menor jerarquía, que sin carácter de Ley establece los tipos impositivos, bases imponibles, exenciones y otros elementos configurativos del tributo.

Esta deficiencia del principio de legalidad es hasta cierto punto comprensible, porque estamos inmersos en una vorágine de cambios, volcados en la concepción de un sistema tributario integral, del que se tiene cabal comprensión en su formulación teórica, pero, advertimos, falta definición práctica. Se necesita un "período de gracia" para estructurar todos los elementos de cada tributo, y la única forma viable está en conceder esta facultad al Ministerio de Finanzas y Precios. Por ello, los principios de gradualidad y flexibilidad informaron la reforma fiscal de 1994. Así consta en los Por Cuantos, de la Ley.

Como atinadamente señalan Alan Peacock y G. K. Shaw, "Una pretendida solución al problema de los retrasos de la política fiscal es lo que se ha denominado fórmula de flexibilidad, que consiste en la manipulación, dentro de ciertos límites, de los instrumentos fiscales..."¹⁴⁵

¹⁴⁵ Alan Peacock y G. K. Shaw. La Teoría Económica de la Política Fiscal. Trad. Alejandro Pedrós Abelló. Ed. F.C.E. México. 1982. p.15.

Ahora bien, vencido este "período de gracia", deberá pasarse a la **codificación y compilación de toda la normatividad fiscal**, contenida **fundamentalmente en Resoluciones**, para de esta forma estructurar un verdadero **régimen de legalidad tributaria**, donde el contribuyente se sienta consciente y seguro de sus obligaciones y garantías fiscales, y sean los representantes de la Nación, el Parlamento cubano, quién sancione los tributos con todos sus elementos constitutivos. La fórmula de flexibilidad, cederá paso, entonces, a los principios de **legalidad y transparencia fiscal**.

5.3 El Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias

El Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias es el tributo más acabado de los que se establecen en la Ley No. 73 del Sistema Tributario. Una buena parte de los elementos constitutivos del tributo se plasman en el texto legal (artículos del 34 al 40), aunque se hecha la falta de la base imponible.

El impuesto sucesorio, un clásico impuesto sobre la riqueza, en esta ocasión se encuentra fundido con la transmisión de bienes inter-vivos, siguiendo la tradición legislativa cubana. Grava las transmisiones de bienes inmuebles y bienes

muebles sujetos a registro público o escritura notarial (embarcaciones, obras de arte, vehículos automotores, etc.)¹⁴⁶, derechos, adjudicaciones, donaciones y herencias.

Los sujetos pasivos, según el artículo 35 son:

- a) los adjudicatarios de bienes y derechos de cualquier clase;
- b) los donatarios, legatarios y herederos de cualquier clase de bienes;
- c) los permutantes;
- d) los cesionarios de derechos; y
- e) cualquier otro sujeto que realice o intervenga en actos o contratos gravados.

Son actos o contratos gravados por este impuesto: las transmisiones de dominio sobre bienes inmuebles o cualquier otro derecho sobre éstos y de bienes muebles que se realicen por escritura notarial, la adjudicación para el pago de deudas, las adjudicaciones de participaciones que se verifiquen al disolverse la comunidad matrimonial de bienes, las permutas de viviendas, y la transmisión de bienes y derechos de toda clase a título de herencia, legado o donación.

¹⁴⁶ N.A: Los vehículos automotores se inscriben en el Registro Nacional de Vehículos; las embarcaciones en el Registro de matrícula de la Capitanía del Puerto, y en su caso, en el Registro de Buques; y las obras de arte en el Registro Nacional de Bienes Culturales.

La Resolución No. 22, de 16 de noviembre de 1995, complementa lo establecido en la Ley tributaria. Aclara, en el ánimo de hacer más comprensible la legislación precitada, que las transmisiones de dominio sobre bienes inmuebles o cualquier otro derecho sobre éstos y de bienes muebles que se realicen por escritura notarial, comprende los actos y contratos siguientes: compraventa, permuta, donación, cesión de azotea, cesión de participaciones al disolverse la copropiedad por cuotas, y cesión de derechos hereditarios.

La base imponible del impuesto, a tenor del apartado Quinto de la Resolución No. 22, la constituye el valor de los bienes y derechos que se transmitan, según conste en documentos y libros, dictámenes periciales, reproducciones judiciales de documentos o cualquier otro medio de prueba legalmente reconocido.

Los tipos impositivos varían de acuerdo al acto o contrato gravado. Para las transmisiones de dominio sobre bienes inmuebles y cualquier otro derecho sobre éstos, bienes muebles que se realicen por escritura notarial y adjudicación para el pago de deudas, un cuatro por ciento (4%) sobre el valor del bien o derecho que se adquiera. Para las permutas de viviendas, será el dos por ciento (2 %) sobre el valor del bien que adquiera cada permutante. En el caso de las adjudicaciones que hagan los cónyuges por extinción del matrimonio, tanto por fallecimiento o

declaración de presunción de muerte, por divorcio o resultante del reconocimiento del matrimonio no formalizado, uno por ciento (1%).

Las adjudicaciones por herencias, legado o donación de cualquier clase de bien o derecho, sirviendo de base la parte alicuota que corresponda a cada heredero o legatario, tributan conforme a las escalas progresivas continuas establecidas en el Anexo No. 2 de la Ley No. 73, Del Sistema Tributario, que discriminan, acertadamente, según el parentesco de los herederos o legatarios con el causante. Son cuatro las escalas.

La primera, correspondiente a los ascendientes, descendientes y cónyuges tiene un mínimo exento de 1000.00 pesos, y el tipo impositivo marginal es del 2 por ciento en el tramo de 1001 hasta 5000, con incrementos promedios del 2 y el 3 por ciento, hasta llegar a un tipo impositivo efectivo del 25 por ciento. En este caso se concede una reducción en el monto del impuesto de un 25 por ciento, a los herederos no aptos para trabajar y que dependan económicamente del causante y a los declarados judicialmente incapacitados. A los mayores de 60 años una reducción de un 20 por ciento. En todos los casos, para conceder tal reducción, la cuota hereditaria del beneficiario no puede exceder de 50 000.00 pesos, y no debe poseer otros bienes cuyo valor exceda de dicha cuota.

Los hermanos, a quienes corresponde la segunda escala, no tienen ya un mínimo exento. Hasta 5000.00 pesos tributan un 4 por ciento, con incrementos promedios en la curva de progresividad del 2 y el 4 por ciento, hasta llegar a 35 por ciento. Los tíos y sobrinos -tercera escala-, hasta 5000.00 pesos pagan un 8 por ciento, con incrementos promedios en los tipos impositivos del 4 y el 5 por ciento, hasta llegar a 50 por ciento. La última escala, la cual grava a los colaterales que excedan del tercer grado, afines y extraños, comienza en un 14 por ciento hasta 5000.00 pesos, con incrementos promedios del 5 y el 6 por ciento, hasta arribar a un gravamen real del 65 por ciento.

El pago del impuesto será posterior a la firma de la escritura de adjudicación o la firmeza de la sentencia, en los casos de transmisión de bienes, derechos y acciones por herencias o legados, y en todos los actos que se realicen por vía judicial, en el entendido de que hasta entonces no se tiene conocimiento exacto de la base imponible o parte alícuota que corresponde a cada heredero o legatario. En el resto de los casos, como compraventa, donación o permutas, el pago se hará previo al otorgamiento del documento acreditativo de los actos gravados, en las oficinas bancarias u otras oficinas habilitadas al efecto, de la elección del contribuyente.

Es de hacer notar que el pago de este impuesto se hará en moneda nacional o pesos cubanos convertibles, para el caso que el acto se exprese en moneda extranjera, previo canje, atendiendo al cambio establecido por el Banco Nacional de Cuba. Excepcionalmente, podrá pagarse en bienes o valores que sean de interés patrimonial para el Estado cubano, previa autorización del Ministerio de Finanzas y Precios.

Vale aclarar, que la determinación del impuesto en cuestión, se efectúa conforme a la naturaleza del acto o contrato gravado. Si dentro de un mismo acto o contrato quedan comprendidas varias convenciones, debe exigirse el impuesto devengado por cada una de ellas.

Como consta en la Resolución, quedan exentos de pago: a) las donaciones o cesiones de bienes o derechos a favor del Estado o de las organizaciones políticas, sociales o de masas; b) los Gobiernos extranjeros por las adquisiciones de inmuebles que realicen para sede de sus representaciones diplomáticas o consulares, siempre que se concedan idénticos beneficios por el Gobierno de que se trate a la adquisición de inmuebles que, con igual finalidad, realice el Gobierno cubano en el país respectivo; y, c) los representantes legales y jefes, directivos y dirigentes de los centros de beneficencia, hospitalarios, docentes y deportivos, museos, bibliotecas y colecciones abiertas al uso público, y demás

personas jurídicas constituidas sin fines de lucro, por las donaciones que reciban estas instituciones.

Concluyendo, podríamos decir de este impuesto en el orden de la justicia fiscal, que las exenciones personales son, en todos los casos, justificadas, y no vulneran el principio de generalidad. De igual forma, el mínimo exento de 1000.00 pesos concedido a los ascendientes, descendientes y cónyuges en la primera escala progresiva, es procedente, pues en modo alguno reduce, en forma considerable, la base gravable a los efectos de la racionalidad económica. Únicamente en este caso se otorga tal beneficio fiscal, no siendo así en el resto de las escalas del impuesto (segunda, tercera y cuarta).

La política de bonificaciones también es correcta y justa, al concederse reducciones en el monto del impuesto en razón de condiciones físicas y mentales (herederos no aptos para trabajar y que dependan económicamente del causante, y los declarados judicialmente incapaces) y la edad (mayores de sesenta años), poniéndose como condición para la concesión de ésta reducción, que la cuota hereditaria del beneficiario no exceda de 50000.00 pesos o no posea otros bienes cuyo valor exceda de dicha cuota, pues en este caso no necesitaría el heredero o legatario tal reducción.

Es un acierto más del tributo, la división del impuesto sucesorio en cuatro escalas que discriminan a los herederos o legatarios según el parentesco, aplicando tipos impositivos menores a los parientes más cercanos al causante. Sin embargo, no se impone un racargo atendiendo al patrimonio preexistente en poder del heredero. Ello puede obedecer a que en Cuba, país con un régimen socialista, los patrimonios de las personas naturales no son considerables, salvo casos excepcionales.

Siguiendo este nivel de análisis, podríamos afirmar, que las posibles afectaciones al ahorro y la inversión generados, usualmente, por este tipo de impuestos, son en este caso mínimas o nulas; aduciendo las mismas razones que en el Impuesto sobre Ingresos Personales y agregando, que los patrimonios no son, en su inmensa mayoría, redituables y los tipos impositivos son, en la generalidad de los casos, moderados.

La escala progresiva continua aplicada a la parte alicuota que corresponde a cada heredero o legatario, tiene la deficiencia propia de este tipo de progresividad; el conocido error del salto, que trata de corregirse o disminuir su efecto nocivo en relación con la capacidad de pago del sujeto pasivo, a través de la reducción de los tramos gravables y el aumento paulatino de los tipos impositivos, al menos en las dos primeras escalas.

Por el momento, dada la escasa trascendencia de este impuesto en nuestra sociedad, este régimen de progresividad no lascera, en forma significativa, el principio de capacidad de pago y facilita la determinación y liquidación del impuesto; pero obviamente una legislación fiscal precedente habrá de cambiar la progresividad continua por la escalonada, tal y como se aplica en el Impuesto sobre Ingresos Personales.

5.4 El Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes

El impuesto en cuestión, se encuentra aun en fase de implementación, por lo que sólo le dedicaremos una líneas. Su aplicación se ha dificultado y retrasado por la ausencia o falta de actualización de los registros de los bienes gravados, que constituyen el pilar del tributo que a continuación analizaremos. De más está decir que, en nuestro sistema, este tributo es la alternativa del impuesto al patrimonio.

La Ley No. 73, Del Sistema Tributario, lo regula en el Título II, Capítulo VI, artículos del 29 al 31.

Se grava la propiedad de las viviendas, solares yermos, fincas rústicas y embarcaciones. Vale aclarar, que solamente éste último bien comenzó a gravarse

desde noviembre de 1995, mediante Resolución No. 25 del Ministerio de Finanzas y Precios.

Según la citada Resolución, son sujetos pasivos del impuesto, en lo concerniente a las embarcaciones, las personas naturales y jurídicas cubanas, propietarias o poseedoras de embarcaciones, y las personas naturales o jurídicas extranjeras que matriculen embarcaciones en el territorio nacional, claro está, en consonancia, todo lo anteriormente expresado, con el artículo 29 de la Ley No. 73.

Los tipos impositivos y bases imponibles a las que se aplican los mismos, se consignan en el anexo 2, parte integrante de la Resolución No. 25, de 24 de noviembre de 1995.

Para las embarcaciones dedicadas a la navegación en ríos, presas y embalses, se establecen cuotas fijas anuales. Por ejemplo, las embarcaciones de propulsión mecánica, destinadas a la pesca deportiva y al recreo, tributan 80.00 pesos, y las que se utilizan en labores de investigación 15.00 pesos, variando los tipos impositivos en relación con la actividad que realizan.

Por su parte, las embarcaciones dedicadas a la navegación marítima, tributan de acuerdo a índices o parámetros, tales como: eslora (por cada metro y

fracción de eslora), unidades de peso (toneladas de registro bruto), y caballaje (fuerza del motor), en los casos de las embarcaciones destinadas al recreo.

Así, las destinadas al tráfico de travesía internacional y cabotaje, tributan 10.00 pesos por cada metro de eslora, más 25 centavos por cada tonelada de registro bruto, y las dedicadas al recreo, de propulsión mecánica, 15.00 pesos por metro y fracción de eslora, más 3.00 pesos por cada caballo de fuerza del motor.

Como ha de apreciarse, la base imponible del impuesto no lo constituye una base monetaria, sino, como expresamos, índices o parámetros, en atención a los cuales se establece una cuota anual en moneda nacional.

Los sujetos que realicen total o parcialmente operaciones en moneda extranjera, efectuarán su pago en moneda nacional, previa presentación del Modelo de Canje de Moneda, expedido por el Banco Nacional de Cuba.

Como cuestiones de interés, antes de terminar de comentar el impuesto que nos ocupa, debemos señalar que los sujetos pasivos o sus representantes legales, están obligados a presentar en la oficina municipal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, por cada embarcación, el Certificado de matrícula de la Capitanía del Puerto, y, en su caso, la

certificación de inscripción en el Registro de Buques, para su inscripción en el Registro de Contribuyentes.

Por otra parte, mediante Resolución No. 9, de 18 de febrero de 1997, se concede una justa bonificación del 35 por ciento del tipo impositivo establecido para las embarcaciones de pesca deportiva y recreo, a las personas naturales cubanas, propietarias o poseedoras de éstas, cuyos ingresos provengan de jubilaciones y pensiones, durante un período de 5 años, contados a partir de 1997.

Debemos decir, que la simpleza del impuesto es ya una concesión en el ámbito de justicia, pero por el momento, dado el estado precario de los registros y la imposibilidad de valoración real de los bienes gravados, no queda otra opción. En un futuro no lejano, se deberá proceder a la implementación de resto del impuesto, de modo tal que se graven el conjunto de los bienes establecidos en la Ley tributaria. Asimismo, será un imperativo la aplicación de escalas progresivas que tengan como base imponible no medidas o parámetros sino el valor del bien sujeto a impuesto que se tenga en propiedad o posesión. De esta forma se estaría dando un paso en firme en favor de los principios de capacidad de pago y redistribución fiscal

Solo nos restaría destacar que los tipos impositivos módicos establecidos en la legislación complementaria, no afectan o distorsionan las opciones de ahorro, inversión o empleo; y las deficiencias en el orden de legalidad y transparencia fiscal, que afectan el sistema tributario cubano, señaladas al analizar el Impuesto sobre Ingresos Personales, atañen también, aunque en menor medida, al Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias y al que analizamos.

CONCLUSIONES

Finalizada esta investigación, se impone formular las siguientes conclusiones:

PRIMERA: La historia demuestra que en la teoría de la justicia se destacan dos momentos fundamentales; el primero, en el que se aprecia la justicia como una cualidad subjetiva, una virtud,⁹ y el segundo, en que aquella pasó a ser esencialmente objetiva, la realización de un orden social justo.

SEGUNDA: La conjugación de la visión subjetiva y la objetiva, coloca la justicia en el justo punto para entenderla, pues, vista solo como una virtud, el análisis se queda a mitad de camino, porque el punto de vista subjetivo exclusivamente cobra sentido dentro de una estructura social, y el orden social justo -visión objetiva-, al ser una proyección de la persona humana, envuelve y presupone, indefectiblemente, al hombre, individualmente considerado.

TERCERA: La justicia, estimada como un valor del Derecho, puede ser explicada en los términos de un doble estándar, para comprender su verdadero contenido. A la adecuación del primer estándar con el segundo se denomina justicia, pues si un ordenamiento se circunscribe a valores instrumentales, tales como, orden, seguridad

e igualdad jurídica -que conforman el primer estándar valorativo al cual denominamos legalidad-, y no sirve a valores superiores, intereses socialmente valiosos, en función de los cuales los primeros se justifican; una decisión jurídica podrá ser calificada como legal o formalmente válida, pero no justa. La justicia no se agota ni en la legalidad ni en la ética, como tampoco es un concepto absoluto e inmutable. Al igual que el Derecho, presenta un relativismo histórico y cultural, muestra las preocupaciones, intereses, valores e ideales de la sociedad de cada época, razón por la cual su concepto y contenido se encuentran en constante cambio y transformación.

CUARTA: La clasificación de los tributos en impuestos sobre la renta y la riqueza e impuestos sobre bienes y servicios, resuelve el problema de las ambigüedades generadas por la división de los mismos en directos e indirectos, ya que los conceptos renta, riqueza, bienes y servicios, pueden delimitarse para fines fiscales y legales, encajando así, perfectamente, en esta clasificación, la disímil gama de impuestos.

QUINTA: La imposición se halla estrechamente relacionada con los acontecimientos económicos, políticos y sociales. Estos, guiados por una ideología forjada al calor de un período convulso, de crisis y necesidad de cambio, marcan los sistemas fiscales, correspondiendo, a cada sistema socioeconómico y político, un sistema tributario

determinado. Así, la historia de la fiscalidad puede sintetizarse: en el predominio de la imposición indirecta en la monarquía absolutista; la imposición directa en el Siglo de las Luces; la vuelta a la imposición indirecta en la etapa del liberalismo burgués del siglo XIX; la lucha y triunfo de la ideología socialista por una imposición directa y progresiva sobre la renta, situando éste gravamen como uno de los de mayor poder recaudatorio, y el rescate por el neoliberalismo del predominio de la imposición indirecta, como fórmula para no obstaculizar la eficiencia y el desarrollo económico.

SEXTA: La República de Cuba no escapa a este nivel de análisis. Nuestro país ha transitado por monarquías como antigua colonia de España primando la anarquía fiscal y el régimen de imposición indirecta; por gobiernos liberales, con el nacimiento de la República mediatizada bajo la égida de Estados Unidos, manteniéndose igual sistema pero con un viso de legalidad; por períodos de auge de la ideología progresista y socialista, como la Revolución del 33 y la década del 40, madre de la Constitución del 40 y de la primera Ley del impuesto sobre la renta en Cuba; por Dictaduras, con la llegada abrupta al poder de Fulgencio Batista en la década del 50, primando la imposición indirecta en beneficio de la alta burguesía; y por un Gobierno socialista, después del triunfo revolucionario del 1ro. de enero de 1959, que simplificó, en primera instancia, el sistema fiscal del antiguo régimen, y luego, fue anulando el sistema tributario, fundamentalmente la imposición sobre la renta,

desarticulada mediante Ley No. 1213 de 1967, en el entendido que un sistema fiscal integral, no era compatible con la sociedad socialista que se edificaba.

SEPTIMA: Que en este mismo tenor, y producto de los cambios operados en el orden económico y social cubano a raíz del derrumbe del bloque socialista, la desintegración de la URRS y la pérdida de los socios comerciales habituales, los expaíses socialistas, se impuso la concepción de un sistema tributario que respondiera a la nueva plataforma económica y procurara, a la par de una necesaria recaudación para sufragar los gastos sociales, un desarrollo armónico de la economía nacional y la corrección de la distribución de la riqueza acumulada en ciertos sectores de la población como resultado de las medidas económicas tomadas, entre las que destacan: la ampliación del trabajo por cuenta propia, la apertura a la inversión extranjera, la legalización de la tenencia y circulación de la divisa, la creación de mercados agropecuarios e industriales, y el impulso al sector turístico.

OCTAVA: La justicia tributaria comprende los postulados de legalidad y transparencia fiscal, generalidad, igualdad, capacidad de pago y redistribución fiscal. Los dos primeros garantizan una justicia formal, un mínimo de certidumbre necesaria para excluir cualquier arbitrariedad por parte de la administración tributaria. Constituyen por tanto, los presupuestos para la materialización de la justicia, es

decir, para la consecución de la generalidad, la igualdad tributaria, la proporcionalidad y la redistribución impositiva; valores que deben ser perseguidos, consagrados y protegidos por el régimen de legalidad tributaria, para lograr así, una justa distribución de la carga fiscal, y hablar entonces, en puridad, de un sistema fiscal justo.

NOVENA: La justicia fiscal está íntimamente vinculada al régimen de imposición sobre la renta y la riqueza, pues en éste, cuajan a la perfección los principios que la informan, particularmente, los de capacidad de pago y redistribución fiscal, básicos para la realización de la justicia material. Solamente el impuesto sobre la renta, el patrimonial y el sucesorio, expresan fielmente la disponibilidad económico financiera del sujeto pasivo. Los impuestos sobre bienes y servicios, que atacan el consumo, atienden de manera imperfecta las particularidades personales que originan la capacidad de pago, haciendo que una misma suma destinada al gasto, signifique algo completamente distinto para una familia de posición holgada que para una situada en los estándares de pobreza. Al gravar en función del consumo, casi siempre imperiosamente necesario, y no en función de la riqueza personal, el peso de la carga tributaria recae en las capas de menores ingresos. Asimismo, son los impuestos sobre la renta y la riqueza los que responden al fenómeno redistributivo. La redistribución fiscal se apoya en una estructura progresiva de las cargas fiscales

que solo pueden satisfacer tales impuestos, mediante la adecuación al principio de la capacidad de pago.

DECIMA: La política redistributiva y el crecimiento económico no son conceptos antagónicos o excluyentes. No existe una antítesis de fines sino un conflicto en potencia, salvable, si se operan con cautela los factores que atienden a esta política, cuales son, la progresividad guiada por el principio de la capacidad de pago.

Se pueden fijar límites a la progresividad que no interfieran el crecimiento económico, sino, por el contrario, lo favorezcan. Los tipos impositivos moderados en el ISR, el patrimonio o la propiedad de determinados bienes y los sucesorios, no tienen porque afectar considerablemente al gran capital, y sí beneficiar a las clases o estratos más desposeídos, los que pueden ver aumentados sus ingresos respecto a los productos básicos, incentivando de esta forma el incremento de la producción, y por tanto, el fomento de empleos.

DECIMOPRIMERA: No obstante lo expuesto en el párrafo precedente, la redistribución de la renta y la riqueza es, ante todo, un imperativo ético de la sociedad contemporánea. Siguen siendo razones de justicia socioeconómica las que determinan el establecimiento de estos impuestos, contradiciendo la redistribución

los postulados clásicos liberales que tienen como fundamento, la injusta preservación de la distribución primaria, consecuencia mecánica del mercado.

DECIMOSEGUNDA: Los costos que implica la justicia fiscal en los factores ahorro, inversión, empleo y administración tributaria, no significan el abandono del valor justicia en virtud de la eficiencia, pero suponen la necesidad de ponderar eficiencia y justicia, estableciendo una jerarquía de objetivos, para lo cual será de vital importancia, la estructura socioeconómica y su tendencia evolutiva, además de las corrientes ideológicas predominantes. En consecuencia, la elección de la base gravable no puede realizarse en un vacío teórico, depende de la estructura económica en la que tiene lugar la imposición y de las oportunidades de gravamen que brinda.

Por más que se quiera concebir un sistema tributario en el cual la imposición sobre la renta y la riqueza jueguen un papel determinante, habrá que sujetarse a los asideros fiscales que brinda la estructura socioeconómica que da basamento al sistema tributario. De esta manera acontece en los regímenes donde prima la propiedad estatal, en los que dicha imposición juega un rol poco trascendente dentro del sistema fiscal, al menos en cuanto a fines recaudatorios y económicos.

DECIMOTERCERA: El sistema mixto de imposición a la renta en Cuba muestra aciertos. En primer término, se encuentra bien formulado. No contiene el error de aplicar la progresividad a los impuestos cedulares, cuestión que conduciría a una notoria injusticia en los términos de los principios de igualdad y capacidad de pago. Las exenciones y bonificaciones concedidas, se justifican tanto social, económica como políticamente, respetando el principio de generalidad. Las escalas progresivas del impuesto a la renta global y las pendientes de progresividad, además de acomodarse a la capacidad de pago, cumplen con el postulado de redistribución.

DECIMOCUARTA: El sistema, a su vez, presenta dificultades en el orden de la justicia formal y material, destacándose las siguientes:

1) Las cuotas mensuales pagadas por el contribuyente a cuenta del impuesto global tienen carácter definitivo. No se produce la devolución de lo pagado en exceso a la administración tributaria, trayendo como consecuencia, un enriquecimiento ilícito a favor del Estado, un exceso de gravamen hacia el contribuyente y el quebranto del principio de la capacidad de pago.

2) No establece un mínimo vital exento en los impuestos cedulares ni en el impuesto global en pesos cubanos, pudiendo quedar gravados individuos que perciban rentas equivalentes a los salarios de los trabajadores públicos -ingresos exentos de tributar

según la normatividad fiscal-, entiéndase, al mínimo vital, lacerándose el principio de capacidad de pago. El sistema de cuotas fijas periódicas de los impuestos cedulares, fijadas en razón de la actividad que realiza el contribuyente y no de los ingresos percibidos, impide cualquier solución en este sentido; por otra parte, dada las circunstancias socioeconómicas actuales, es la única forma viable de allegarse el Estado ingresos estables y seguros.

3) Vulnera el principio de transparencia fiscal y capacidad de pago, al conceder a los Consejos de Administración Municipal, la facultad de introducir variaciones en la carga del contribuyente, afectando sus derechos, tales como, conocer con exactitud los elementos del tributo plasmados en cuerpos normativos, provocando ese proceder, en diversas oportunidades, excesos de gravamen, máxime si se tiene en cuenta, que este órgano no es técnico ni pertenece a la administración tributaria.

4) La deficiente configuración del principio de legalidad tributaria en el sistema fiscal cubano, atañe al conjunto de los impuestos establecidos en la Ley No. 73, Del Sistema Tributario, de 1994, al no establecer todos los elementos que conforman los tributos, delegando dicha facultad en el Ministerio de Finanzas y Precios, que mediante Resoluciones e Instrucciones a normado el conjunto de impuestos establecidos por la precitada Ley. Las disposiciones dictadas por este Ministerio, un órgano de la Administración Central del Estado, nunca tendrán, en sentido estricto,

rango de Ley. La potestad legislativa corresponde privativamente, al amparo de la Constitución de la República, a la Asamblea Nacional del Poder Popular.

DECIMOQUINTA: En este orden de cosas, y abocados a resolver las deficiencias apuntadas, consideramos que debe instituirse la obligación de la administración tributaria de devolver lo pagado en exceso, implementándose un proceso expedito que haga efectiva la demanda del contribuyente. Además, deberá suprimirse la facultad de los Consejos de la Administración Municipal de aumentar las cuotas mínimas, pasando, en todo caso, la misma, a las Oficinas Municipales de Administración Tributaria, órgano técnico especializado; ello, en atención a un necesario grado de flexibilidad en la aplicación del Impuesto sobre Ingresos Personales dentro de nuestro contexto socioeconómico, haciendo, en consecuencia, una concesión en el orden de la justicia formal y particularmente en relación con el principio de transparencia fiscal, para lo cual proponemos, en el ánimo de corregir, de algún modo, la inseguridad del contribuyente, establecer un marco legal que actúe como freno ante los excesos de la administración. Asimismo, debe procederse, en un lapso relativamente corto, denominado "período de gracia", a la codificación y compilación de toda la normatividad fiscal, contenida fundamentalmente en Resoluciones, dando de esta forma un paso en firme hacia un verdadero régimen de legalidad tributaria, donde el Parlamento cubano sea quién sancione los tributos con todos sus elementos constitutivos.

DECIMOSEXTA: En lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias, se advierte una correcta distinción de los herederos y legatarios según el parentesco con el causante, en cuatro escalas progresivas continuas. En un futuro, debe cambiarse esta escala por una de tipo progresiva por escalones, que corrija los errores del salto; manteniéndose como en las actuales, las pendientes de progresividad moderadas en su base inferior, con un ascenso rápido y un final prematuro.

DECIMOSEPTIMA: El Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes, que igualmente regula la Ley, cierra el espectro normativo de la imposición sobre la renta y la riqueza en Cuba, y en cuya implementación se trabaja, como resultado de la ausencia o falta de actualización de los registros de bienes gravados, quedando sujetos a impuesto, por el momento, sólo los propietarios o poseedores de embarcaciones. La simpleza del impuesto, que grava en función de determinados parámetros y no sobre el valor del bien, es una concesión en lo concerniente al principio de la capacidad de pago y la redistribución fiscal. Al igual que el anterior, en una legislación futura debe solucionarse esta deficiencia, presuponiendo ello la actualización de los registros y un catastro de los bienes gravados por la Ley No. 73.

DECIMOCTAVA: Las deficiencias del sistema tributario cubano, en el orden justicia, deben ser erradicadas lo más pronto posible, por constituir una lesión a los derechos de los contribuyentes y a los principios que la informan.

BIBLIOGRAFIA

AFTALION, Enrique R. *Introducción al Derecho*. 2da. Edición. Ed. Abeledo-Perrot. Argentina. S.f.p.

ALVAREZ LEDESMA, Mario I. *Introducción al Derecho*. Ed. McGraw-Hill. México. 1995.

BATTAGLIA, Felice. *Curso de Filosofía del Derecho*. Ed. Reus. España. 1952.

BELTRAM, Pierre. *Los Sistemas Fiscales*. Ed. Oikos-Tau. España. 1977.

BURGOA, Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*. 5ta. Edición. Ed. Porrúa. México. 1994.

DALTON, Hugh. *Principios de Finanzas Públicas*. 2da. Edición. Trad. Carlos Huzzeti. Ed. Depalma. Argentina. 1953.

DE LA CUEVA, Arturo. *Justicia, Derecho y Tributación*. Ed. Porrúa. México. 1989.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 3ra. Edición. Ed. Limusa. México. 1988.

DEL VECCHIO, Giorgio. *Filosofía del Derecho*. 9na. Edición. Ed. Bosh. España. 1991.

DUE, John F. y FRIEDLANDER, Ann F. *Análisis Económico de los impuestos y del Sector Público*. De. Editorial de Derecho Financiero. España. S.f.p.

EINAUDI, Luigi. *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*. Trad. Gabriel Solé Villalonga. Ed. Ariel. España. 1963.

EINAUDI, Luigi. *Principios de Hacienda Pública*. Ed. M. Aguilar. México. 1948.

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. 13 Edición. México. Ed. Porrúa. 1993.

FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. 15 Edición. Ed. Porrúa. México. 1988.

HERVADA, Javier. *Introducción Crítica al Derecho Natural*. 3ra. Edición. Ed. Editora de Revistas. México. 1988.

KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*. Ed. UNAM. México. 1986.

KELSEN, Hans. *¿Que es Justicia?* Ed. Planeta- Agostini. España. 1993.

KENNETH GALBRAIT, John. *La Sociedad Opulenta*. Ed. Planeta-Agostini. España. 1992.

LEGAZ Y LACAMBRA, Luis. *Filosofía del Derecho*. 5ta. Edición. Ed. Bosh. España. 1979.

LE RIVEREND, Julio. *Historia Económica de Cuba*. Ed. Instituto Cubano del Libro. Cuba. 1967.

MARTINEZ VARGAZ, Jorge Eugenio. *Equidad y Proporcionalidad Tributaria, Teoría del Beneficio*. Ed. Martínez Vargas Y Cia. México. 1992.

MARX, Carlos. *Obras Escogidas*. T. IV. Ed. Editora Política. Cuba. 1963.

MENOCAL BARRERAS, Juan A. *Antecedentes del Impuesto sobre las Rentas y las Entradas Personales en la legislación e historia cubana*. Ed. La Milagrosa. Cuba. 1951.

MONCHON, Francisco. *Economía. Teoría y Política*. Ed. McGraw-Hill. España. 1990.

MONTESQUIEU. *Del Espíritu de las leyes*. Ed. Porrúa. México. 1980.

MUSGRAVE, Richard y Peggy B. *Hacienda Pública. Teórica y Aplicada.* 5ta. Edición. Trad. Juan Francisco Corona Ramón, Juan Carlos Costas Terrones y Amelia Díaz Alvarez. Ed. McGraw-Hill. México. 1995.

NEUMARK, FRITZ. *Principios de Imposición.* Ed. Instituto de Estudios Fiscales. España. 1994.

PEACOCK, Alan y SHAW, G. K. *La Teoría Económica de la Política Fiscal.* Trad. Alejandro Pedrós Abelló. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1982.

PONT MESTRES, Magin. *El Problema de la Resistencia Fiscal.* Ed. Bosh. España. 1972.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJA YANEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano.* Ed. Trillas. México. 1988.

RANGEL, Helen y ALVAREZ CARRERA, Ramón. *La Imposición Directa sobre la Renta de la Persona Natural.* Ed. Universidad de la Habana. Cuba. 1996.

RAWLS, John. *Justicia como Equidad. Materiales para una Teoría de la Justicia.* Ed. Tecnos. España. 1986.

RAWLS, John. *Teoría de la Justicia*. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1978.

REALE, Miguel. *Introducción al Derecho*. Ed. Pirámide. España. 1989.

RECASENS SICHES, Luis. *Introducción al Estudio del Derecho*. Ed. Porrúa. México. 1991.

RESENDEZ MUÑOZ, Eduardo. *Política e Impuestos*. Ed. Miguel Angel Porrúa. México. 1989.

SAMUELSON, Paul A. *Economía*. 15 Edición. Trad. Esther Rabasco y Luis Toharia. Ed. McGraw-Hill. España. 1996.

SANTIAGO NINO, Carlos. *Introducción al Análisis del Derecho*. Ed. Ariel. España. 1983.

SANTIAGO NINO, Carlos. *Ética y Derechos Humanos*. Ed. Paidós. Argentina. 1984.

SMITH, Adam. *La Riqueza de las Naciones*. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1958.

SOMERS, Harold M. *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*. Trad. Horacio Flores de la Peña y marta Chávez. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1981.

TENA RAMIREZ, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. 18 Edición. Ed. Porrúa. México. 1994.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5ta. Edición. Ed. Depalma. Argentina. 1993.

VILLORO TORANZO, Miguel. *Lecciones de Filosofía del Derecho*. Ed. Porrúa. México. 1973.

LEGISLACION

Constitución de la República de Cuba. Ed. Editora Política. Cuba. 1992.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ed. Sista. México. 1996.

Leyes del Gobierno Provisional de la Revolución. T. IX. Ed. Lex. Cuba. 1959.

Ley No. 998, Ley Fiscal. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria, de 9 de enero de 1962.

Ley No. 1213. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, de 7 de julio de 1967.

Ley No. 73, Del Sistema Tributario. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria, de 5 de agosto de 1994.

Ley No. 1312, Ley de Migración. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Ordinaria, de 24 de septiembre de 1976.

Ley No. 77, Ley de la Inversión Extranjera. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria, de 6 de septiembre de 1995.

Decreto No. 26, reglamento de la Ley de Extranjería. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Ordinaria, de 31 de julio de 1978.

Resolución Conjunta No. 1/ 96 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y el Ministerio de Finanzas y Precios. Reglamento sobre el ejercicio del trabajo por cuenta propia. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Ordinaria, de 21 de mayo de 1996

Resolución No. 22/ 95, del Ministerio de Finanzas y Precios.

Resolución No. 24/ 95, del Ministerio de Finanzas y Precios.

Resolución No. 25/ 95, del Ministerio de Finanzas y Precios.

Resolución No. 19/ 96, del Ministerio de Finanzas y Precios.

Resolución No. 20/ 96, del Ministerio de Finanzas y Precios.

Resolución No. 21/ 96, del Ministerio de Finanzas y Precios.

Resolución No. 9/ 97, del Ministerio de Finanzas y Precios.

OTRAS FUENTES

GONZALEZ PEREZ, Rafael. Principales Características del Sistema tributario en Cuba. ponencia del Seminario-Taller sobre gestión financiera del Estado. Cuba. 1998.