

Una opinión sobre la necesidad de reformar el Régimen Simplificado de Tributación en Cuba

Artículo
Arbitrado

An opinion on the need to reform the Simplified Tax Regime in Cuba

MSC. RAFAEL AGUSTÍN MERIÑO BETANCOURT

Oficina Nacional de Administración Tributaria, Cuba, rafael.merino@mfp.gob.cu

Calle O. No. 58 entre 19 y 21. Plaza de la Revolución. La Habana Cuba.

RESUMEN

El Régimen Simplificado de Tributación, cuya característica fundamental es el pago de una cuota consolidada única, se utiliza para actividades que suponen una menor complejidad y capacidad económica de sus sujetos. Sin embargo, la aplicación del régimen simplificado presenta distorsiones en la equidad vertical. La aplicación de este régimen atemperado a los principios tributarios posibilita un marco legal más justo y equitativo, lo que propicia mayor disciplina fiscal y mejores niveles de satisfacción con el sistema tributario en los contribuyentes. La reforma y desarrollo del mismo, son criterios en los que se apoya y recomienda para Cuba el autor.

Palabras claves: tributación, impuestos, simplificado

ABSTRACT

The Simplified Tax Regime, whose fundamental characteristic is the payment of a single consolidated quota, is used for activities that suppose a lower complexity and economic capacity of its subjects. However, the application of the simplified regime presents distortions in vertical equity. The application of this regime tempered to the tax principles allows a fairer and more equitable legal framework, which favors greater fiscal discipline and better levels of satisfaction with the tax system in taxpayers. The reform and development of the same, are criteria in which the author is supported and recommended for Cuba.

Keywords: taxation, taxes, simplified

INTRODUCCIÓN

El desarrollo actual de la actividad económica privada y el autoempleo, actuando por cuenta propia, amerita el estudio del sistema tributario aplicable y su perfección; dentro del mismo, el Régimen Simplificado de Tributación es una pieza clave que bien empleada fomentaría la legalidad y el aumento de la recaudación. El emplearlo correctamente implicaría la aplicación del principio de equidad ponderando sus dos vertientes. El mencionado régimen se dirige a un sector que desempeña actividades informales y con baja renta. Se caracteriza por la obligación de una contabilidad muy simple y mínimos requisitos formales. Lo más relevante, que lo distingue del Régimen General, es el pago de varios tributos en una cuota única.

En Cuba se aplica, con un diseño explícito, a partir del impulso al trabajo por cuenta propia en 1997¹. Sin embargo, no es hasta la promulgación de la Ley No. 113 "Del Sistema Tributario", de fecha 23 de julio de 2012, donde se recoge en siete artículos (del 60 al 66) y otros tres (del 57 al 59) que de manera parcial tienen relación con el referido régimen. Se aplican, igualmente, normas complementarias² con rango de resolución dictadas por la Ministra de Finanzas y Precios, que regulan la tributación de los sujetos de este régimen. La rigidez, actualización insuficiente y escaso sustento legislativo del referido régi-

men, conspiran contra el óptimo aprovechamiento de las potencialidades del mismo en las actuales condiciones económicas. La investigación demuestra la necesidad de valorar la experiencia de otras naciones del entorno iberoamericano, sin desconocer las peculiaridades propias del modelo económico cubano, para ampliar la inserción en la economía mundial y crear bases adecuadas en futuras integraciones.

Partimos del cuestionamiento de ¿Por qué es necesario reformar el Régimen Simplificado de Tributación en Cuba? Lo que nos lleva a defender la hipótesis de que, la aplicación de un régimen simplificado atemperado a los principios tributarios posibilita un marco legal más justo y equitativo, propicia mayor disciplina fiscal y mejores niveles de satisfacción con el sistema tributario en los contribuyentes.

El aporte del trabajo está en estimar el rumbo y profundidad de las reformas necesarias para potenciar las bondades del régimen simplificado y, mediante el empleo del Derecho, corregir su aplicación y beneficiar la actualización del modelo económico cubano. Sin despreciar su contribución al desarrollo de políticas tributarias inteligentes. De igual forma, se muestra la pertinencia del necesario uso de las políticas públicas tributarias como mecanismos de intervención y regulación de la economía por el Estado; garantizaría

¹ Resolución No. 20, de fecha 22 de mayo de 1997, dictada por el Ministro de Finanzas y Precios de la República de Cuba. Es preciso aclarar que el trabajo por cuenta propia se encuentra recogido desde mucho antes en la Ley No. 998 "Ley Fiscal" de 1962.

² Las resoluciones: No. 21, de fecha 22 de enero de 2013; No. 353, de fecha 2 de septiembre de 2013 y No. 20, de fecha 12 de enero de 2016, emitidas todas por el Ministro de Finanzas y Precios de la República de Cuba.

mayores niveles de cumplimiento voluntario de los contribuyentes e incrementos de la recaudación. Se reafirma el rol del Derecho en el perfeccionamiento del Sistema Económico y su papel activo dentro de la economía cubana al poder actuar como detonador o freno del desarrollo de las fuerzas productivas y medio portador de los instrumentos de intervención o control. Lo que demuestra la importancia y papel activo de la investigación jurídica aplicada y el Derecho en las relaciones sociales y económicas.

EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE TRIBUTACIÓN EN CUBA, SU CORRESPONDENCIA CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

La adopción de regímenes especiales para sectores específicos en nuestro país a partir de la reforma tributaria de 1994 y la de 2013, debió tomar en consideración elementos tales como: la dualidad monetaria existente; las condiciones desiguales en dependencia del sector o actividad económica y el grado de desarrollo territorial. En nuestro criterio, y sin dejar de reconocer el enorme esfuerzo realizado en la reforma, la arquitectura del régimen simplificado cubano adoleció de

las consideraciones técnicas y jurídicas que permitieran la mejor ponderación de los elementos antes mencionados. Aunque establecido, primero, por una norma con carácter de Decreto Ley y luego por otra con rango de Ley, se fue haciendo más intenso el principio de legalidad, que conmina a que las obligaciones tributarias emerjan de cuerpos normativos de jerarquía adecuada, no obstante, quedaron truncas otras necesidades establecidas por el mismo principio en cuanto a su regulación, las que tampoco fueron evacuadas en las normas complementarias que de una forma u otra se relacionan con él. Qué decir del principio de equidad si de equidad vertical habláramos para establecer un trato adecuadamente desigual a los sujetos que se encuentran en circunstancias diferentes, de igual forma pudiéramos objetarlo si de capacidad económica y contributiva se tratara, así como si de seguridad o certeza jurídica, se hiciera un análisis. No se aprovechó en todo su potencial la reserva parcial de ley³ otorgada por el legislador, donde el Ministro de Finanzas y Precios puede y debe salvar las carencias de dicho régimen.

Concebido y estructurado en la modalidad de los regímenes simplificados⁴ integrados, consolida el Impuesto sobre los

³ Decreto-Ley No. 169 “De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios”, Consejo de Estado, 10/01/1997, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 002 de 27 de febrero de 1997. En su Disposición Final Tercera, se faculta al Ministro de Finanzas y Precios para, inciso b) Normar los regímenes simplificados o unificados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para facilitar la determinación y pago de los impuestos a aquellos contribuyentes que, por sus características particulares, requieran dichos regímenes.

-Ley No. 113 “Del Sistema Tributario”, Asamblea Nacional, 23/07/2012, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 053 de 21 de noviembre de 2012. En su Disposición

Final Segunda, inciso e), establece que, El Ministro de Finanzas y Precios queda facultado a los efectos de esta Ley, cuando circunstancias económicas y sociales a su juicio así lo aconsejen, para, Establecer y reglamentar los regímenes simplificados o unificados de tributación, para facilitar la determinación y pago de los tributos, cuando circunstancias económicas o las características de los contribuyentes así lo aconsejen.

⁴ Es importante aclarar que en el segundo semestre de este año entrará en vigencia un régimen simplificado de tributación en la modalidad de los regímenes simplificados unitarios que consolida solamente el Impuesto sobre los Ingresos Personales de los trabajadores pertenecientes al

Ingresos Personales y los Impuestos sobre las Ventas o los Servicios, indistintamente, dependiendo de la actividad económica que desarrolle el contribuyente, y pone de manifiesto la influencia y marcada vocación heterodoxa de nuestro sistema tributario. Este régimen está dirigido a un sector de contribuyentes limitado taxativamente en la norma a determinadas actividades económicas y personas naturales, hecho que consideramos limita las potencialidades del empleo del mismo en nuestro país. Características y elementos estos que deben ser analizados bajo el prisma de los principios tributarios que hemos estimado pertinentes y con un enfoque jurídico del tema, a la luz de lo que hoy existe sobre este régimen en particular y las nuevas modalidades que se trabajan e implementan en la actualidad.

Enfoque jurídico del Régimen Simplificado en nuestro país

El diseño e implementación del Régimen Simplificado a partir de las nuevas condiciones económicas, jurídicas y sociales existentes en nuestra nación desde la década de los noventa del siglo pasado carece del refinamiento legal que ostentó el derecho tributario criollo en la década de los cincuenta de ese siglo⁵. Si bien es cierto que, con posterioridad a esta fecha, de una forma u otra, siempre existió régimen simplificado, fue casi irrelevante, pudiéramos

decir que simbólico, reservado a determinadas actividades económicas y profesionales (médicos, dentistas, contables) graduados antes del triunfo de la Revolución y en los primeros años de esta hasta la primera mitad de la década de los sesenta del siglo XX. Era lógico pensar que cualquier desarrollo ulterior tendría la pericia de la experiencia técnica y normativa acumulada, lo que a nuestro juicio no fue así, aunque justo es mencionar que las condiciones económicas eran otras.

Racionalmente debía esperarse que, en la reforma tributaria de 1994, dadas las circunstancias socioeconómicas del país y el auge del trabajo por cuenta propia, los nuevos cuerpos normativos en materia tributaria impulsaran los regímenes simplificados de tributación, sin embargo, en un primer momento esto no ocurrió. Si bien es cierto que la Ley No. 73 de 1994⁶ no menciona en su articulado el establecimiento de un Régimen Simplificado, aplicable al Impuesto sobre los Ingresos Personales, si concede amplias facultades al poder ejecutivo. En la Disposición Final Quinta, incisos b) y e), donde faculta al Ministro de Finanzas y Precios para cuando circunstancias económicas y sociales a su juicio así lo aconsejaren, se estableciera las bases imponibles y tipos impositivos en forma progresiva o no; y las formas y procedimientos para el cálculo, pago y liquidación de los impuestos.

Aunque defendemos el criterio doctrinal de que en temas tan técnicos como

sistema empresarial estatal. El cual no se analiza en este estudio y solo se alude a él como elemento de confirmación de la pertinencia de ciertos cambios como la alícuota proporcional, variable y progresiva que hemos defendido.

⁵La Ley No. 13 "Impuesto Global sobre Ingresos", Congreso de la República de Cuba, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 058 de 22 de diciembre de 1951.

⁶Ley No.73 "Del Sistema Tributario", Asamblea Nacional del Poder Popular, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 008 de 5 de agosto de 1994.

los tributarios se pondere la reserva parcial de ley, no es menos cierto que existen determinados límites que no es prudente traspasar, como la necesidad de que cuestiones tan sensibles como: los sujetos, las bases imponibles y los tipos impositivos - en materia tributaria- sean decididos por el legislativo. Actuar que afianza los valores democráticos, la transparencia tributaria y el Principio de Legalidad, por lo que juzgamos desafortunada la omisión de pronunciamientos dirigidos específicamente a un tópico tan trascendente como el establecimiento de regímenes simplificados en la tributación.

No obstante, este error técnico o imprevisión -como queramos llamarlo- es remediado dos años y cinco meses después en el Decreto-Ley No. 169 de 1997 que, en una formulación parecida a la Ley antes mencionada, el Consejo de Estado, en la Disposición Final Tercera, vuelve a reconocer las amplias facultades del Ministro de Finanzas y Precios. Sin embargo, en el inciso b) de la misma, le otorga una nueva cuando le concede la prerrogativa de normar los regímenes simplificados o unificados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para facilitar la determinación y pago de los impuestos a aquellos contribuyentes que, por sus características particulares, requieran dichos regímenes. Continúa, y en la Disposición Final Cuarta faculta al Jefe de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, entre otras cuestiones, para aprobar la aplicación de los regímenes simplificados y unificados

en cada caso particular. Es la primera⁷ vez que durante la reforma antes mencionada y después de promulgada la ya aludida Ley, se menciona de forma clara, pero muy general, a los regímenes simplificados para legitimar su empleo y abrir un asidero jurídico a su futura reglamentación.

En un contexto normativo que revela, en la aplicación del Principio de Legalidad, la más amplia reserva parcial de ley imaginable, que instituyen mecanismos más parecidos a facultades discrecionales administrativas que a un balance adecuado de las prerrogativas y jerarquías normativas de los poderes del Estado en asuntos tributarios, se esboza legalmente la existencia de un régimen simplificado. Estos pronunciamientos jurídicos desfasados, que dejan en entredicho el principio supra mencionado, parecen responder, más que a un diseño armónico y bien concebido de dicho régimen, a urgencias fácticas o limitaciones de la Administración tributaria.

Es justo decir que, a pesar de los inconvenientes y limitaciones manifestados en las normas jurídicas de todas las jerarquías, en ese período, se trabajó operativamente derogando o modificando las disposiciones ministeriales complementarias relacionadas, entre otras, con el pago del Impuesto sobre Ingresos personales. Una de las modificaciones que trasciende al régimen simplificado es la que se implementa a través del Decreto Ley No. 277 de

⁷ Existe una referencia, un tanto oscura en su redacción, en el Resuelto Décimo, de la Resolución No. 21, de fecha 27 de marzo de 1996, emitida por el entonces Ministro de Finanzas y Precios. Donde se dispone que, Podrán establecerse regímenes unificados o simplificados de

determinación de la deuda tributaria y pago de la misma, en adición al régimen general establecido en los artículos precedentes. No obstante, su reglamentación o a quién se aplicaría, quedó sin desarrollar.

2010⁸, la que sólo regula el incremento de las cuotas consolidadas o unificadas del mismo, e introduce nuevamente una alusión al régimen en una norma superior de por sí bastante omisa en cuanto al mismo. Como se puede inferir estas modificaciones se emplearon como un remedial para salvar necesidades prácticas sobrevenidas e ir apuntalando la profusa labor normativa del Ministerio de Finanzas y Precios y calzar el Principio de Legalidad.

En esta fecha se emite por la Ministra de Finanzas y Precios la Resolución No. 286 de 2010, instrumento en el cual se plasman las normas reglamentarias relativas al pago de los impuestos: sobre los ingresos personales, sobre las ventas, sobre los servicios públicos, y por la utilización de la fuerza de trabajo, y las referentes al pago de la contribución a la seguridad social por los trabajadores por cuenta propia. La que en su Capítulo I "Generalidades" introduce temas relacionados con la obligación formal de llevar o no contabilidad, que como conocemos es una característica de estos regímenes. Al final del cuerpo de esta disposición, específicamente en el Capítulo VII "Del Régimen Simplificado de Tributación", se esboza un atisbo de reglamentación sobre dicho régimen.

Resulta imperativo precisar que el trabajo por cuenta propia se ejerce en actividades clasificadas y dispuestas por el

Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, en principio concebidas para la modalidad del Régimen General de tributación, con la particularidad de que las cuotas mensuales a cuenta del Impuesto sobre Ingresos Personales tenía un componente en pesos cubanos (CUP) y en pesos convertibles (CUC) y resultaba una obligación formal la presentación de Declaración Jurada al concluir el ejercicio fiscal. Esto nos lleva a pensar que el legislador en un corto primer momento no juzgó en todo su alcance y magnitud la importancia de los regímenes simplificados para nuestro naciente y reformado Sistema Tributario heterodoxo, lo que hace concebible los vacíos legislativos en cuanto al mismo en las normas de rangos superiores.

Las primeras normativas se concibieron para que predominaran los principios de generalidad e igualdad al estilo más ortodoxo, afiliación que no fue posible sostener en el tiempo para todas las actividades del trabajo por cuenta propia, donde se hacía necesario la existencia del Régimen Simplificado, al que se llegó de hecho a través de múltiples resoluciones emitidas por el Ministro de Finanzas y Precios. Si bien es cierto, que tanto la Resolución No. 286 de 2010, como la Resolución No. 298, de fecha 6 de septiembre de 2011, que la sustituye, muestran una idea diferente a la concepción inicialmente descrita, revelando algunas características

⁸ Decreto-Ley No. 277 "Modificativo del Decreto-Ley No. 169, De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios", Consejo de Estado, de fecha 30/09/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 011 de 1 de octubre de 2010. En su Artículo Único, modifica el inciso c) de la Disposición Final Tercera, del Decreto-Ley No. 169, "De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios", de 10 de enero de 1997, que en lo adelante queda redactado como sigue,

"c) Autorizar a los consejos de la Administración provinciales o municipales a incrementar el monto de las cuotas mensuales, que, como pagos anticipados, están obligados a abonar los sujetos del Impuesto sobre los Ingresos Personales, las cuotas impositivas de los regímenes simplificados y unificados que establezca, y los tipos impositivos a pagar por los sujetos del Impuesto sobre los Servicios Públicos, en lo concerniente al arrendamiento de viviendas, habitaciones y espacios".

propias de estos regímenes especiales tal y como hoy los conocemos en nuestro país, seguían teniendo la limitación jurídica de poseer como antecedentes solo la amplia facultad concedida por el legislador al ejecutivo en la figura del Ministro de Finanzas y Precios. Esto, aunque pudiera defenderse -muy legítimamente- con el argumento del uso de la reserva parcial de Ley, está demostrado que respondía más a las circunstancias que a una afiliación consciente de lo que por esto se entiende en la doctrina en general y en el Derecho Tributario en particular.

La realidad se fue imponiendo a través de diversas circunstancias: un aumento de número de contribuyentes, dificultades de control; actividades y territorios de escasa importancia económica por sus bajos ingresos; cuotas con un componente en pesos cubanos y en pesos convertibles; y una Administración Tributaria a la que le era imposible llegar a controlar y detectar el incumplimiento de este amplio segmento de contribuyentes. Ello provoca que de forma sesgada e intermitente se fuera llegando, de hecho, más que de derecho, a la implementación de regímenes especiales como el simplificado. Por lo que pensar en una buena técnica jurídica y ponderación de principios tanto jurídicos como tributarios, en el desarrollo de este régimen, es cuando menos complicado en esta etapa. La necesidad de resolver diversos problemas tributarios de toda índole -entre ellos los del régimen simplificado- hace al legislador abocarse a una impostergable segunda reforma.

En un contexto más coherente con la práctica jurídica Iberoamericana, en el 2012, se aprueban los cuerpos normativos de más alto rango jerárquico portadores

de la segunda gran reforma del Sistema Tributario cubano. Es entonces que se reconoce y define, que entiende y ordena aplicar el legislador cubano en lo que al Régimen Simplificado de Tributación se refiere. Recogido en el Capítulo II "De la Aplicación del Impuesto sobre Ingresos Personales para el Trabajo por Cuenta Propia", en su Sección Tercera Del régimen simplificado de tributación, de la Ley No. 113 "Del Sistema Tributario", emitida por la Asamblea Nacional el 23 de julio de 2012. Es en esta etapa donde empieza a notarse una observancia del Principio de Legalidad, en lo que a este régimen se refiere, sin privar de sus facultades al poder ejecutivo, manteniendo la amplia reserva de ley que le había otorgado en los cuerpos normativos anteriores en relación a este tipo de regímenes especiales.

No obstante, todo lo anterior, y si bien es cierto que en relación al principio en cuestión se avanzó en la dirección correcta salvando errores anteriores y concediendo mayor legitimidad, tanto al Régimen Simplificado de tributación como a la reserva de Ley del mismo, nuestras observaciones han quedado demostradas y se mantienen hoy, sin dejar de decir que en los nuevos diseños se observan elementos aquí recomendados y una actitud positiva en lo que a ellos se refiere. Valoramos que debió aprovecharse mejor y reglamentar todo lo referente al mismo, en el cuerpo de la Ley o en su reglamento, pues si bien es cierto que una serie de artículos sueltos y la Sección Tercera, del Capítulo II, de la Ley establecen aspectos concretos del mismo, es real que no se agrupan coherentemente hechos y circunstancias que están relacionadas o que les son muy propias relacionados con: la

inscripción e incorporación; excepciones; reglas a tener en cuenta para la clasificación de las actividades; reglas de categorización y recategorización; control; deberes formales específicos; el pago; retenciones; incentivos; suspensión, renuncia y exclusión; reglas anti abuso de la norma; sanciones; y recursos.

Vinculado a la reforma y a la nueva Ley tributaria, se emite el Decreto No. 308 "Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios", del Consejo de Ministros, de fecha 31/10/2012. Este a diferencia de su predecesor, es omiso en todo lo referente al Régimen Simplificado de Tributación, situación peculiar dado su denominación y función, quedando nuevamente la reglamentación del régimen en la habilidad, visión y disposiciones del Ministro de Finanzas y Precios, que en los cuatro años de la implementación de la segunda reforma, ha emitido tres resoluciones complementarias⁹ que regulan el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales para el trabajo por cuenta propia, y a groso modo los aspectos operativos fundamentales del régimen simplificado. Debiendo precisar que el cambio más relevante entre cada una de las resoluciones, en lo que a este régimen se refiere, es el aumento consecutivo de la nomenclatura de actividades que pasan al mismo. Esta clara evidencia del protagonismo que ha alcanzado este régimen, hace impostergable un análisis concienzudo del mismo, e incluso, la generalización de estos regímenes especiales a otros segmentos de contribuyentes y actividades económicas vuelve ineludible una

reglamentación general pero muy propia del mismo, dando mayor relevancia a los principios tributarios.

Diagnóstico de las principales insuficiencias detectadas al Régimen Simplificado

Con la investigación y análisis realizado se pudo elaborar un diagrama con seis insuficiencias principales que a su vez se descomponen en diecinueve factores identificados, de una forma u otra, con causas y efectos negativos en la operativa del régimen. Estos elementos se exponen en el Anexo I, donde mediante el empleo de técnicas como el método Ishikawa o popularmente conocido como espina de pescado, se grafican para un mejor entendimiento del fenómeno. Sus orígenes son diversos, unos vinculados a, criterios: económicos, de política, jurídicos o de principios tributarios. Lo cierto es que su existencia solo es la punta del iceberg, pero demuestran la disfuncionalidad que imprimen a este régimen de tributación en nuestro país.

El análisis de las seis insuficiencias fundamentales, integradas por sus respectivos factores, nos conduce a comprender cómo incidir -posteriormente- en la solución de la cuestión. Estas son:

1. Obligatoriedad del régimen para determinadas actividades, es quizás este uno de los elementos claves, distintivo del prototipo cubano de este régimen especial de tributación. Establecido para aquellos trabajadores por cuenta propia que

⁹ Ver, Ministerio de Finanzas y Precios, resoluciones: No. 21, de fecha 22 de enero de 2013, No. 353, de fecha 2 de

septiembre de 2013, y No. 20, de fecha 12 de enero de 2016.

desarrollan las actividades de menor complejidad, que a estos efectos disponga el Ministro de Finanzas y Precios. Ha quedado en manos de esta Autoridad administrativa la decisión de disponer el nomenclador de cuáles son las actividades o los casos en que se aplica. Por lo que, a diferencia del contexto iberoamericano, en nuestro país es obligatoria la afiliación para los trabajadores por cuenta propia que desarrollan una de las actividades seleccionadas, y completamente vedado para el resto.

Esto colisiona directamente con principios tales como, el de generalidad y el de no confiscatoriedad vinculado al de capacidad económica. Inciden en esta insuficiencia: una clasificación rígida de las actividades pertenecientes al régimen, basado en la actividad que se desarrolla y no en los ingresos del contribuyente; y actividades económicas reguladas, su denominación y alcance, por un organismo diferente al Ministerio de Finanzas y Precios, que como ya hemos dicho no están homologadas por un Clasificador Industrial Internacional Uniforme ni agrupadas por sector económico u otro elemento que no sea el análisis de factibilidad propuesto por la Administración Tributaria y la aprobación del Ministerio de Finanzas y Precios.

2. Desestimulo al empleo, uno de los requisitos para la exclusión del régimen, es que el trabajador por cuenta propia contrate más de una persona para el ejercicio de la

actividad. Aunque es una condición común del régimen en otros países iberoamericanos, suele establecerse la limitación para un número mayor de empleados. Habitualmente los pequeños negocios funcionan con el trabajo o ayuda familiar, situación que debe tomarse en cuenta incluso a la hora de tributar, por lo que un límite tan bajo de empleados es un inconveniente desde diversos ángulos.

Por lo general tal limitación trae aparejado, formas de evasión, incumplimientos de los deberes pecuniarios y formales, aumento de la subcontratación informal de personal, limita el desarrollo económico del negocio, genera riesgo de sanciones, beneficia la aparición de ilegalidades laborales con trascendencia tributaria e incentiva la informalidad. Por lo que esta insuficiencia afecta el atractivo del régimen para eliminar la informalidad, atenta directamente contra una política económica y laboral establecida, donde el trabajo por cuenta propia es un medio para absorber la mano de obra excedente en el redimensionamiento laboral del sector estatal y una forma de aumentar los ingresos de los núcleos familiares cubanos.

Tributariamente tampoco tiene un fundamento técnico sostenible, ya que la ley exime del pago del Impuesto por el Uso de la Fuerza de Trabajo hasta el límite de cinco trabajadores contratados en el trabajo por cuenta propia. Es decir que esta insuficiencia tiene implicaciones más allá del sector al que afecta, pues deteriora y

desestimula un indicador macroeconómico como el empleo, limitando el papel del Sistema Tributario como herramienta de fomento y regulación económica.

3. Cuota, mínima, igual por actividad, si bien es cierto que el Banco Interamericano de Desarrollo recomienda el empleo en América Latina de las cuotas fijas para estos regímenes simplificados especiales, no es criterio que compartamos. Fundamentamos nuestra divergencia doctrinal, en las dificultades manifiestas en el empleo de la misma en el modelo de régimen simplificado aplicado en nuestro país.

La Hacienda Pública de toda nación a la hora del diseño y armonización de los tributos debe tener en cuenta diversos factores, entre los que se encuentra la división política del mismo y el desarrollo de cada región en particular. Las dificultades, en nuestro caso, comienzan al estar autorizado el ejercicio de las actividades a nivel nacional, independientemente del domicilio fiscal del contribuyente. Esto trae aparejado que actividades cuyos titulares tienen fijadas cuotas bajas atendiendo al territorio donde se inscribieron, la ejerzan en otros territorios con condiciones económicas diferentes como la capital del país, esta forma de operar le permite eludir el pago de la diferencia existente entre el monto de ambas cuotas, colocando en una situación desventajosa a contribuyentes de la misma actividad en ambos territorios con respecto al elusor fiscal.

Este comportamiento no solo constituye una práctica abusiva de la norma tributaria, sino que genera una competencia desleal que desestimula a los contribuyentes en, conscientemente querer salir de informalidad y a cumplir con sus obligaciones tributarias.

También el mecanismo de variación de la cuota establecido, donde teniendo en cuenta los estudios de capacidad, personalizados, la Administración Tributaria propone al Consejo de la Administración Municipal correspondiente el incremento o disminución de la cuota mensual de un determinado contribuyente, es a nuestro criterio ineficiente, debido a que el gran número de estos y las limitaciones de la Administración, no se pueden hacer todos los estudios de capacidad necesarios y mucho menos de forma oportuna. Por lo cual la cuota fija, no le permite la necesaria flexibilidad al régimen, y no se adapta automáticamente a las circunstancias económicas eventuales del país o del contribuyente. Todas estas situaciones conspiran desfavorablemente en la justa ponderación del Principio de Equidad, tanto en su componente de equidad horizontal, como vertical.

4. Altos niveles de incumplimiento, esta es una insuficiencia que enmascara algunos de los problemas más complejos de este régimen, y como es lógico, repercute en otros. De la evaluación y análisis realizado sobre el por ciento que constituye, de la recaudación total, la perteneciente al

Régimen Simplificado, se colige que a pesar de ser un segmento de contribuyentes numeroso tienen poca importancia desde el punto de vista recaudatorio, aspecto este demostrado en la tabla siguiente:

Tabla 1. Por ciento que constituye, de la recaudación total, la perteneciente al Régimen Simplificado

Año	% de la Recaudación
2013	0,33
2014	0,34
2015	0,35

Es esta una de las razones por lo que la Administración Tributaria acciona tardía y muy puntualmente ante sus incumplimientos¹⁰, lo que hace disminuir la percepción de riesgo e incentiva la indisciplina de pago. Es cierto que existen otros factores como: alcance nacional de la autorización para ejercer la actividad, lo que vuelve difícil la localización y control de los titulares; una ausencia total de deberes formales vinculados a la exigencia de muy modestas Declaraciones Informativas de bienes y derechos; control inadecuado, por la Administración Tributaria, de los negocios o actividades desarrolladas por estos contribuyentes; baja informatización de la sociedad y de los datos vinculados a la operatoria de los sujetos pertenecientes a este régimen especial. En nuestro criterio, estas debilidades parten de la no existencia de una norma reglamentaria del régimen donde se regule los mecanismos de

control para el mismo, siendo factible auxiliarse por normas complementarias que establezcan las variables y magnitudes físicas a tener en cuenta al presumir los ingresos promedios o fiscalizar las actividades desarrolladas bajo estos regímenes especiales, las que deben de estar acorde con las característica y operatoria del tipo de sector o negocio de que se trate. Pues de persistir el estado actual, se haría en grave perjuicio de los principios de, legalidad, equidad, capacidad económica, seguridad o certeza jurídica y no confiscatoriedad.

5. *Impide el crecimiento del negocio*, esta insuficiencia se vincula con la percepción generalizada de que las actividades económicas que se desarrollan en el régimen simplificado son aquellas de menor complejidad¹¹, y que esta condición es inamovible. Si a esto agregamos que es condición básica para permanecer en el régimen, la restricción de tener no más de un empleado y desarrollar no más de una actividad, rápidamente llegaremos a la conclusión de que resulta muy difícil en estas condiciones aumentar la productividad o diversificar la actividad, lo que lógicamente incide negativamente en las posibilidades de incrementar los ingresos. Aunque actualmente, y la Ley tributaria lo permite, se dan pasos para estimular la exportación, en el caso de las actividades del régimen simplificado y

¹⁰ Los incumplimientos de los pagos de las cuotas consolidadas mensuales, que deben ser detectados inmediatamente y constituyen la obligación principal de estos contribuyentes, en ocasiones y dependiendo del tipo de actividad, son requeridas a los tres meses, y en algunos casos en un período mayor de tiempo.

¹¹ Un ejemplo gráfico de actividad económica, encuadrada en el Régimen Simplificado de Tributación, que está generando un nivel elevado de ingresos para sus titulares en La Habana y Matanzas es la de Jardinero, hecho detectado mediante cruce de información de cheques pagados a particulares.

para los trabajadores por cuenta propia es muy difícil introducirse en las cadenas productivas de bienes o servicios, salvo muy contadas excepciones.

El sector financiero, aunque posee normativas encaminadas al apoyo de los emprendimientos, se ha mostrado cauteloso. Actitud demostrada en los tipos de garantía solicitadas a los contribuyentes para poder tener acceso a créditos, o en los montos irrisorios que aprueba para los mismos. Fenómenos estos que impiden la inversión, ampliación y reproducción de los ingresos a generar por el contribuyente en el desempeño de su actividad. Situaciones que ponen de relieve la mentalidad y concepciones de los paradigmas que sobre el Régimen Simplificado de Tributación existen en nuestra nación.

A esto oponemos nuestra visión del mismo, como un régimen embrionario, necesario, transitorio y escalonado, que sirva para incentivar la formalidad, la cultura tributaria y el desarrollo económico del individuo y el negocio o empresa. En el cual existen no pocos ejemplos de que es posible desarrollar la complejidad y valor agregado de actividades económicas, bienes y servicios.

Encontrándose contribuyentes que evidencian una elevada capacidad económica y por tanto contributiva. Esto no significa que sea un comportamiento lineal u homogéneo, situación que también debe tomarse en consideración.

6. Desconocimiento de la capacidad económica del contribuyente, varios son los elementos que propician la

existencia de esta insuficiencia, algunos de ellos ya señalados en las deficiencias antes comentadas, lo que prueba su interdependencia o la existencia de causas comunes entre ellos. Debemos partir de que los regímenes simplificados se sustentan en una presunción objetiva, teniendo como base distintas variables económicas y magnitudes físicas. Circunstancia esta que obliga a efectuar estudios de capacidad o comportamiento, como también suele llamársele, para obtener los índices económicos por sector, actividad y territorio, lo más real posibles.

En el caso que nos ocupa, debido a la forma en que hemos planteado, se clasifican las actividades económicas, su estudio puntual y no sectorializado, solo es posible contar con determinados indicadores para un número pequeño de actividades y territorios específicos. La capacidad económica del contribuyente y sus ingresos brutos estimados no es algo que pueda determinarse fácilmente y sin un margen de error. Esto está dado por el hecho de que cada contribuyente tiene una carga tributaria y desempeño económico particular, además de la circunstancia objetiva de existir variables o hechos, que de ser imprecisos suelen distorsionar las presunciones de comportamiento obtenidas, provocando desigualdades, injusticias e inequidades. Fundamentamos este argumento cuando producto de una economía donde predomina el pago en efectivo, sin que se realice por medio del empleo de los bancos, transite de unas cuentas bancarias a otras, o se emitan los instrumentos de pago legalmente

establecidos; existirán las condiciones propicias para ocultar parte de los ingresos obtenidos por el contribuyente. La existencia de una economía sumergida que oferta y absorbe bienes o servicios; un mercado negro que provee de bienes, insumos y materias primas, sin dejar trazabilidad. La no exigencia de la obligatoriedad de la emisión y recepción de: facturas, comprobantes u otros documentos con alcance tributario, en los que realmente consten los gastos en que se incurrió en el ejercicio de la actividad o por otros conceptos relacionados con esta; será muy difícil conocer la operatoria financiera y potencialidades tributarias de las actividades de este régimen especial. La inexistencia de deberes formales mínimos para los sujetos de este régimen como, la presentación anual de una Declaración Informativa sobre el patrimonio del contribuyente y su negocio, entre otras causas conexas, mantiene a la Administración Tributaria en una inexcusable ignorancia sobre la real capacidad económica y contributiva de los sujetos pasivos de estos regímenes especiales.

Cómo potenciar la aplicación del Régimen Simplificado de tributación en Cuba

Nuestro país necesita avanzar en el ámbito del Derecho Financiero y, dentro de este, en el Derecho Tributario. Tarea que no es sencilla, pues no es fácil construir una estructura sólida sobre concepciones financieras tan diferentes como las existentes antes de la Reforma Tributaria de 1994 y las actuales. La urgencia de ingresos con destino al

Presupuesto del Estado, es real y legítima. No obstante no debemos subvalorar ninguna fuente, aunque sean pequeños contribuyentes y pertenezcan a regímenes especiales como el simplificado, pues aunque no tengan protagonismo recaudatorio, nada impide que sus emprendimientos puedan evolucionar y formar parte del exiguo grupo de grandes contribuyentes, siendo necesario que para esa fase al menos cuenten con la necesaria cultura tributaria que debió proveerles el Sistema Tributario en el tránsito por sus diversas modalidades e instituciones. Es entonces que ganaremos conciencia de la necesidad de la existencia de reglas claras en materia de impuestos, lo que solo es posible cuando se genera confianza y se fomenta el desarrollo con normas tributarias de avanzada factura en lo que a su técnica económica y jurídica se refiere, donde sea posible distinguir el respeto y ponderación de principios como: el de legalidad, generalidad, capacidad económica, equidad, no confiscatoriedad y seguridad o certeza jurídica, entre otros.

El Régimen Simplificado de Tributación en Cuba no es algo pasajero o una institución menor dentro del Sistema Tributario, sino todo lo contrario. Dadas las características de una sociedad tradicional, los bajos ingresos percápitas, el alto grado de informalidad en la sociedad y la economía, el potencial de nuevos emprendimientos, el enorme universo de pequeños contribuyentes y las limitaciones actuales de la Administración Tributaria; es una necesidad la adopción de estos regímenes especiales de estimación objetiva. Por lo

que, si bien es cierto que el vigente en estos momentos funciona, no es menos cierto que se encuentra lejos de ser óptimo, siendo indiscutible su necesaria actualización.

Es un reclamo de las Administraciones y los contribuyentes la simplificación de los deberes tributarios, lo que no siempre es factible o recomendable. Sin embargo, en el contexto cubano, teniendo en cuenta las características antes explicadas es viable un repensar del uso y regulación de estos regímenes especiales, situación que no ha sido interiorizada por el legislador y los grupos técnicos que desarrollan políticas tributarias en el Ministerio de Finanzas y Precios. Es un hecho que entre más nos acercamos a la culminación del plazo de implementación paulatina de la Ley No. 113 de 2012, portadora de la segunda gran reforma tributaria, el Régimen Simplificado de Tributación ha demostrado su vitalidad, plasticidad y pragmatismo en las actuales circunstancias. No obstante, sin aspirar a la perfección es necesario introducir otros criterios técnicos-jurídicos y fortalecer determinados principios tributarios, que potencien este régimen.

Uno de los principios que más hemos mencionado es el de legalidad, no por una natural inclinación del ejercicio de nuestro oficio, sino por una profunda convicción de la importancia de este principio en el terreno de los tributos en

general, y para los regímenes presuntivos en particular. Es aquí donde se hace necesario comenzar el rediseño del Régimen Simplificado actual, en el entendido de que si bien es cierto que en una materia tan técnica como los tributos es aconsejable mantener la amplia reserva parcial de Ley otorgada por el legislador al Ministro de Finanzas y Precios, es conveniente que los elementos fundamentales del régimen estén dispuestos por los representantes de la nación en una norma de rango adecuado siguiendo la traducción del apotegma latino en el que se plantea: *"nulo es el tributo que no nace de la ley"*. Dentro de los elementos que deben recogerse, y por tanto definirse, es el de los sujetos. La referencia que hace hoy la ley, solo particulariza su establecimiento para aquellos trabajadores por cuenta propia que desarrollan actividades de menor complejidad, que disponga el Ministro de Finanzas y Precios, definición y sujetos¹² que nos parecen en exceso restrictivas.

La realidad hoy ha dejado atrás esto, el nomenclador de actividades sujetas al Régimen Simplificado crece casi con una periodicidad anual, aparecen nuevas variantes de este tipo de regímenes para otros actores económicos, sustentados en la facultad del Ministro de Finanzas y Precios para normarlos. Los sujetos, en las relaciones jurídico-tributarias, son un elemento esencial donde es imperativo mantener la

¹² Establecido actualmente solo para las personas naturales dentro de la categoría de trabajadores por cuenta propia y restringida hoy a 115 actividades y a los trabajadores del Sistema Empresarial Estatal, consideramos que debiere concebirse con carácter voluntario u opcional para todo el universo de actividades económicas. Además, albergamos

una idea más revolucionaria y radical donde concebimos que se pueda abrir a otros sujetos como las personas jurídicas, con ciertas características, dentro de las que pudieran estar, las Sociedades Empresariales, Sociedades Simples, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, el Empresario Individual y las Cooperativas.

reserva absoluta de Ley, corriente de pensamiento a tono con el ordenamiento jurídico-tributario Iberoamericano actual y la doctrina del contrato social en materia fiscal. Asunto que quedaría resuelto si al reglamentarse el régimen, en nuestro país, se hiciera una conceptualización más abierta que dispusiera su aplicabilidad a las personas naturales por el ejercicio de actividades económicas, profesionales o por sus ingresos, en los casos que a estos efectos disponga el Ministro de Finanzas y Precios.

Nuestra propuesta es todavía más ambiciosa e incluiría su aplicabilidad a sujetos como las personas jurídicas que puntualmente la ley autorice, en el entendido de aquellas estructuras económicas que, por: el sector económico en que operan, sus características y monto de sus utilidades, fuera factible el empleo de una modalidad de estos regímenes especiales. El sentido de tales modificaciones es reforzar y con ello atemperar el diseño del régimen a los principios de legalidad y generalidad, eliminando las odiosas discriminaciones o las discutibles aplicaciones de regímenes tributarios basados en interpretaciones extensivas de conceptos cuya elaboración y espíritu restrictivo no lo admite.

Deben quedar reflejados y claros, de forma general, los diversos supuestos que pueden darse, con una definición más amplia de los sujetos que la que hoy se emplea¹³, que es muy restringida y colisiona con la aplicación de regímenes

simplificados para otros segmentos de contribuyentes¹⁴. Somos del criterio que debe estar regulado este régimen de forma más general, y que logre incluir tanto personas naturales como jurídicas, evitando que los sujetos, la base imponible, los tipos impositivos y los recursos sean regulados por Autoridad administrativa y no por el legislativo; situación que ataca el Principio de Legalidad en su variante más ortodoxa en su vinculación con los principios de Transparencia y Seguridad Jurídica. Además, esta sección de la norma, debería contener las condicionantes para acceder al régimen, y los supuestos generales que se pueden dar durante la inscripción y los requerimientos legales de tales actos.

Las actividades económicas que se pueden ejercer están clasificadas bajo el criterio normado por el Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, que dispone su denominación y alcance, con las cuales el Ministerio de Finanzas y Precios elabora una disposición donde aprueba el nomenclador de cuáles de ellas se ejercerán en la modalidad del Régimen Simplificado. Ciertamente es que esto constituye una práctica en Iberoamérica, sin embargo, nuestra insatisfacción radica en el no uso del Clasificador Industrial Internacional Uniforme, lo que permitiría su homologación con la práctica internacional en lo que a denominación y alcance se refiere; su ordenamiento, restringido a determinadas actividades dispersas y no clasificadas atendiendo a la

¹³ El Artículo 60 de la Ley No. 113, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 053 de 21 de noviembre de 2012., establece, restrictivamente, el Régimen Simplificado de Tributación para aquellos trabajadores por cuenta propia que desarrollan actividades de menor complejidad.

¹⁴ En la actualidad se prevé la aplicación de un régimen simplificado para los trabajadores del Sistema Empresarial Estatal, que unifica el pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales y la Contribución Especial a la Seguridad Social.

similitud del sector o de operación económica y financiera de las mismas, no permitiendo establecer la necesaria diferenciación entre sectores económicos dispares y con diversas dinámicas de por sí; y el criterio seguido de un alcance en la autorización del ejercicio de estas actividades que abarca el territorio nacional, sin importar el domicilio legal del titular. Elementos, todos, que afectan el Principio de Equidad, en su componente horizontal y vertical, que es uno de los principios rectores de nuestro Sistema Tributario y el más complejo de armonizar con este tipo de regímenes.

Los patrones en cuanto a la clasificación y alcance de las actividades económicas y el acceso de sus titulares al régimen simplificado pueden y debe mejorarse. Consideramos que sería adecuado el uso de una clasificación estandarizada, como la que ofrece el Clasificador Industrial Internacional Uniforme¹⁵, que permita particularizar elementos de estimación objetiva y magnitudes físicas de los regímenes simplificados, atendiendo al sector o grupo de actividades económicas, implementando políticas tributarias de fomento o regulación a través de tipos impositivos diferenciados. Esto permitiría utilizar índices y coeficientes en el cálculo de la base imponible que personalizarían la tributación simplificada, introduciendo elementos que fortalecerían el Principio de Equidad, en su vertiente de equidad horizontal al homologar la tributación por el tipo de sector económico o profesión, y

en su vertiente de equidad vertical al poder distinguir y corregir la tributación por: sector económico, territorio, población y determinadas circunstancias o magnitudes físicas del contribuyente.

La base imponible sobre la que se aplica el régimen es un aspecto técnico y complejo, pero que debe ser reexaminada, la simplicidad no debe tomarse al pie de la letra, pues en muchos casos los países latinoamericanos han tenido que adecuar sus regímenes especiales a cuotas fijas o formas elementales de llegar al tributo, forzados por altos niveles de analfabetismo o la carencia de instrucción adecuada de sus destinatarios. Lo que no es el caso del Reino de España, cuyo régimen de estimación objetiva es un modelo que, sin ser extremadamente complejo, satisface mejor la presunción de ingresos obtenidos por el contribuyente.

Es un error pensar que el Régimen Simplificado es un nuevo tributo, cuando en realidad es una modalidad presuntiva del cálculo de la base imponible para llegar al tributo a pagar. En el caso cubano se cuenta con un apropiado grado de instrucción básica de la sociedad, existiendo las condiciones necesarias para la reforma y establecimiento de un régimen de estimación objetiva simplificado, que introduzca elementos técnicos más complejos como: índices, coeficientes y signos, en la obtención de una base imponible presunta, lo más personalizada posible. Esto potenciaría el régimen en cuanto al Principio de no

¹⁵ Clasificador Industrial Internacional Uniforme (siglas CIUI); es la clasificación sistemática de todas las actividades económicas cuya finalidad es la de establecer su codificación armonizada a nivel mundial. Es utilizada

para conocer niveles de desarrollo, requerimientos, normalización, políticas económicas e industriales, entre otras utilidades.

confiscatoriedad y al Principio de Equidad, siendo este último uno de los más complejos de armonizar y uno de los principios rectores del Sistema Tributario contenido en la actual Ley.

Un aspecto de importancia lo constituye la formulación del tipo impositivo a aplicar, que en el caso nuestro se materializa en una cuota fija, con todos los inconvenientes que esto acarrea. El hecho que los estudios realizados tanto por el Banco Interamericano de Desarrollo, el Instituto de Estudio Fiscales, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, entre otros; recomienden para América Latina y el Caribe el uso de la modalidad de cuota fija, no significa que para las condiciones de Cuba sea obligatorio, pues muchos de esos estudios no incluyeron en su muestra o campo para la investigación las condiciones de nuestro país. Ciertamente la cuota fija es el ideal de simplificación, pero también lo que hace cuestionable al régimen en cuanto a equidad horizontal y vertical, capacidad económica y contributiva, y la no confiscatoriedad. Todo ello en un mecanismo administrativo selectivo, poco transparente y que puede conducir a violaciones del supra principio de Justicia Tributaria. Consideramos que una modalidad de tipo impositivo soportada en el empleo de alícuotas variables proporcionales y progresivas, constituiría una variante que fortalecería la equidad, sería más flexible y actuaría como un regulador automático ante variaciones de las circunstancias económicas del contribuyente y los índices de inflación. Para su implementación sería necesario, acometer las reformas antes descritas en

lo que a la base imponible se refiere, así como escalonar progresivamente las categorías de ingresos y las alícuotas a aplicar en cada rango.

En consecuencia, uno de los elementos imprescindibles para implementar la modalidad de alícuotas variables, proporcionales y progresivas, a parte de la base imponible, es la definición de las categorías o rangos de ingresos. La utilización de una cifra constituida por: los ingresos, volumen de venta o monto de las operaciones, ha ido cayendo en desuso, a nivel internacional, su utilización como única variable a manejar para considerar la inclusión o exclusión del régimen al ser de fácil manipulación por el contribuyente, que siempre tratará de ocultar sus verdaderos ingresos.

En el caso del Régimen Simplificado de Tributación cubano no existe una afiliación a adoptar el criterio del monto de los ingresos como elemento a considerar en el mismo. La norma solo se refiere a un factor como este cuando establece que, a partir de los cien mil pesos cubanos (100 000.00 CUP), es obligatorio utilizar un sistema contable. Sin embargo, en la propia Ley - explícitamente- aclara que, los trabajadores por cuenta propia que pagan sus obligaciones tributarias bajo este Régimen no aplican el Sistema Contable para los Trabajadores por Cuenta Propia, solo estando obligados a llevar los registros de Ingresos y Gastos, que a estos efectos establezca la Oficina Nacional de Administración Tributaria. Pronunciamientos estos que nos inducen a pensar que el legislador, subliminalmente, establece en esta cifra el límite a partir del cual un contribuyente se

puede juzgar de interés tributario, por tanto, sujeto a mayor presión indirecta y requisitos formales. Que, aunque en el caso de los sujetos que tributan en la modalidad del Régimen Simplificado, tal condición es irrelevante, debiéndose entender que puede admitir ingresos mayores sin que estén compulsados a cumplir con los requisitos establecidos para lo que excedan la cifra antes referida, lo que a nuestro juicio es una gran contradicción que deja entre dicho lo que quiso decir cuando plantea que el régimen se aplica a aquellos trabajadores que realizan actividades de menor complejidad.

Apoyados en un análisis racional, y para concretar la idea propuesta, podríamos decir que la cifra de cien mil pesos cubanos (100 000.00 CUP) de ingresos en el ejercicio fiscal, puede marcar el monto máximo de la escala progresiva de ingresos en el Régimen Simplificado, y el monto mínimo quedaría fijado a partir de los diez mil pesos cubanos (10 000.00 CUP). Teniendo estos valores solo quedaría determinar los rangos intermedios y las alícuotas que le corresponderían a cada tramo. Para ilustrar nuestra propuesta y a modo de ejemplo véase la tabla siguiente:

Tabla 2: Ejemplo de propuesta de escala progresiva

No.	Rango de Ingresos Anuales en CUP	Rango de Ingresos Mensuales	Alícuota porcentual progresiva
1	1.00 hasta 10 000.00	-	Exento
2	10 001.00 hasta 29 999.00	de 833 a 2499	2%
3	30 000.00 hasta 60 000.00	de 2500 a 5000	3%
4	60 001.00 hasta 90 000.00	de 5001 a 7500	5%
5	90 001.00 hasta 100 000.00	de 7501 a 8333	8%
6	Más de 100 001.00	8334 o más	10%

Asumir un criterio como este introduciría el Principio de Progresividad en el Régimen Simplificado de Tributación cubano, siendo justo y adecuado a los fines tributarios y de políticas redistributivas de los ingresos. Su mayor aporte será consolidar la vertiente de equidad vertical del Principio de Equidad Tributaria.

Elementos claves que deben ser reevaluados para la potenciación del Régimen Simplificado de Tributación son los criterios de exclusión del mismo. Estos

limitan al contribuyente e influyen negativamente en el empleo, la diversificación y crecimiento de los emprendimientos, así como la recaudación. Una de las prohibiciones es la de contratar más de una persona para el ejercicio de la actividad. Como ya hemos dicho esta prohibición es contraproducente y carece de lógica si tenemos en cuenta que, legalmente está regulado la exención del pago del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo por los primeros cinco

trabajadores contratados¹⁶. Es decir que no implica sacrificio fiscal alguno, sin embargo, su prohibición estimula la contratación informal y el riesgo de conductas fraudulentas en el ejercicio de la actividad por el contribuyente en estos regímenes. Situación que desestimula el empleo legalmente formalizado, coartando y proscribiendo el trabajo o ayuda familiar, una modalidad propia de los pequeños negocios familiares, en general y de estas actividades económicas, en particular. En virtud de lo cual y con el objetivo de desarrollar el régimen, es adecuado modificar tal proscripción disponiendo que, el criterio de exclusión esté dado por la prohibición de contratar más de cinco personas para el ejercicio de la actividad. Esta simple modificación revertiría automáticamente todos los aspectos negativos señalados, homologaría la práctica tributaria e incentivaría el empleo.

El segundo criterio de exclusión radica en la prohibición de desarrollar más de una de las actividades autorizadas. Esta regla imposibilita la diversificación del negocio o empresa del contribuyente, pues muchas actividades implican la ejecución o complementación de otras pertenecientes al mismo ramo o sector económico que les son afines. Como también es posible que, por las características del sector económico, territorio, el mercado y el contribuyente, el mismo sea capaz de asumir varias actividades de diferente naturaleza. Esto no es nada nuevo para este y otros tipos

de regímenes, la solución técnica ha sido implementada en el contexto Iberoamericano y factible de aplicación para nuestro país. No obstante, para fomentar nuestro Régimen Simplificado de Tributación, en lo que a la modificación de esta prohibición se refiere, es necesario adoptar e implementar un criterio técnico que analizamos con anterioridad, el cual no forma parte de los criterios tenidos en cuenta por el legislador para el mismo. Nos referimos al límite máximo de ingresos anuales a tener en cuenta para delimitar la frontera entre el régimen simplificado y el general. Sin embargo, nuestra Ley introduce una regla de estas características, al establecer la obligación de utilizar un sistema contable de sus actividades, a los trabajadores por cuenta propia que durante el año fiscal anterior hayan obtenido, en ocasión del ejercicio de sus actividades, ingresos anuales iguales o superiores a cien mil pesos cubanos (100 000.00 CUP).

Como hemos dicho con anterioridad, con respecto a esta particularidad, tal condición refleja -de manera implícita- la percepción del legislador, de que a partir de este monto aumenta la complejidad de la actividad y el contribuyente comienza a tener una capacidad económica y contributiva de interés para la Administración Tributaria. Esta regulación, ya existente, puede ser aprovechada en función de modificar la prohibición existente, evitando complejizar las reglas actuales al introducir nuevos montos. En resumen, el

¹⁶ Esta exención, aunque se encuentra regulada para las personas naturales que ejercen el trabajo por cuenta propia cuando actúan como empleadores, se aplica también en el

caso de otros modelos de gestión de la propiedad como las Cooperativas No Agropecuarias.

fin se logra modificando la restricción presente y estableciendo que, el criterio de exclusión esté dado en la prohibición de superar los cien mil pesos cubanos (100 000.00 CUP) de ingresos brutos anuales por, el trabajo autónomo en el ejercicio de una o varias actividades económicas, oficios y/o profesiones; o de la suma de los ingresos por el trabajo en relación de dependencia y los obtenidos por el ejercicio de una o varias actividades económicas, oficios y/o profesiones. Esta variación implicaría la revisión de políticas y conceptos como las de empleo, la de multiplicidad de actividades y eliminación de restricciones en la aplicación del régimen, cuyo impacto social y económico marcaría la diferencia y mejoraría el contexto en que se desenvuelven las fuerzas productivas.

Siguiendo el contexto expresado en el párrafo anterior, uno de los aspectos que necesita ser adecuado convenientemente es la posibilidad no solo de ejercer varias actividades de las aprobadas en el nomenclador de actividades sujetas al Régimen Simplificado de Tributación, sino que el mismo pueda ser opcional, si se cumple con los requisitos para poder optar por él. Característica causante de inconvenientes tales como el enanismo fiscal o atomización de las empresas, es un verdadero y temido problema para las administraciones tributarias Iberoamericanas, por la falta de controles posteriores sobre estos contribuyentes, lo que no tiene que ser igual en nuestro caso si implementamos los mecanismos para evitar el abuso de la norma. El legislador, que solo tomó lo que sobre el régimen había normado y aplicado el Ministro de

Finanzas y Precios, no hizo un análisis profundo del riesgo-beneficio sobre la cuestión de que, primero el régimen -en principio- fuera aplicable a todas las actividades, solo vedadas a aquellas que puntualmente no fuera aconsejable su aplicación, y segundo, que los contribuyentes pudieran voluntariamente optar por él. Esto tendría una repercusión práctica y legal importante en la reforma si se acomete integralmente. Práctica, porque al poder ejercer varias actividades al amparo de un régimen como este permitirá que un mismo contribuyente diversifique y complemente -sin aumentar su carga tributaria y presión indirecta- los bienes, oficios, profesiones y servicios vinculados con su actividad principal. Lo que introduciría elementos de competitividad que pueden tener reflejo en los precios y las opciones de mercado y servicio en los municipios poco desarrollados donde la especialización solo se dé atendiendo a la complejidad de la actividad, al uso de métodos o *know how* desarrollados por el titular de la actividad o sus empleados y la consolidación de la situación económica del contribuyente. Sería un remedial para el obligado cuando por situaciones financieras o económicas complejas se vuelvan muy onerosas las obligaciones formales e indirectas, poder optar por un método presuntivo o salir de él. La repercusión legal se daría en que, al ser optativo para el desarrollo de todas las actividades tendría un carácter general en su aplicación y acceso, lo que indiscutiblemente fortalecerá el Principio de Generalidad, el que es uno de los que recoge la Ley Tributaria actual. Tiende a afianzar el Principio de No Confiscatoriedad al permitir que por

causas lícitas se pueda migrar de un régimen a otro, evitando erogar recursos del patrimonio propio del obligado para satisfacer obligaciones pecuniarias impuestas que no se corresponden con el nivel de actividad real e ingresos obtenidos por el obligado. El poder realizar varias actividades bajo este régimen eliminaría una proscripción que propicia el ejercicio de las mismas en condiciones fraudulentas, difíciles de detectar y enfrentar, dejando de percibirse los ingresos que de ser legal serían exigibles. Por lo que esta modificación repercutiría indiscutiblemente en dos principios como el de Legalidad y Eficiencia.

No obstante, la aplicación de esta reforma lleva algunos requisitos que junto con los descritos en párrafos anteriores marcarían los necesarios límites, para evitar el abuso de la norma como, que el contribuyente, al ejercer varias actividades estaría obligado a satisfacer las cuotas consolidadas mínimas de cada una de ellas de manera independiente en los términos y condiciones que la norma establece. Los ingresos y gastos de cada actividad se deben llevar en un registro independiente para cada actividad, de manera que sean auditables de forma individual. En el entendido de que todas las actividades en dependencia del sector económico a que pertenezcan tienen operatorias y rendimientos diferentes. Además, evitando la consolidación de la

información se hace más difícil el trasvase de gastos u otros elementos que puedan ocultar una mayor rentabilidad de las actividades y el incremento de ingresos. Esto es trascendental para la categorización del escalón de ingresos atribuibles al contribuyente y consecuentemente la alícuota que le corresponde aplicarse para satisfacer el tributo.

Existen situaciones o requisitos que a pesar de producirse no invalidan la aplicación del régimen¹⁷ o viceversa, las que deben estar claramente definidas o cuando menos precisadas en una sección de la norma reglamentaria, que no debe pasar por alto quien tiene delegada la facultad de emitirla. Esto es una carencia en la ordenación de estos regímenes, pues se encuentran subsumidas en disposiciones de diversos rangos o en la amplia facultad otorgada por la Ley al Ministro de Finanzas y Precios. Hablamos de ordenar y precisar las excepciones específicas que se pudieran presentar durante la pertenencia a este régimen, independientemente de su aplicación por otros sujetos, lo cual pudiera volver más nítido el Principio de Seguridad Jurídica o Certeza, como también suele llamársele en Brasil, y por consiguiente al de Legalidad.

Otro aspecto que debe ser regulado es el de las retenciones¹⁸, pues ciertamente aunque el régimen solo se

¹⁷ Ejemplo de esto es, la no obligatoriedad de pagar las cuotas mensuales consolidadas durante el período de suspensión de la actividad, legalmente establecido; y la posibilidad que tienen aquellos trabajadores por cuenta propia, vinculados a las empresas provinciales de Servicios Técnicos, Personales y del Hogar por medio de contratos

de arrendamiento de locales, para el ejercicio de las actividades de peluquería, barbería y manicura, de pagar conforme al Régimen Simplificado de Tributación, las cuotas consolidadas mínimas mensuales establecidas.

¹⁸ Las retenciones fiscales como herramienta tributaria de la hacienda pública atiende a dos necesidades,

haya diseñado -erróneamente- para actividades de poca complejidad, puede encontrarse en circunstancias donde sería pertinente establecer con claridad la figura del retentor y en quién recaerá, pues debe ser prevista en su modalidad de sujeto pasivo o activo. Esto suele ocurrir cuando se importa o exporta y se hacen pagos al exterior, o cuando a segmentos de contribuyentes se les aplica el criterio de retención y aporte en la fuente como es el caso del pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales y la Contribución Especial a la Seguridad Social por los trabajadores del Sistema Empresarial Estatal.

El control es otro de los elementos fundamentales que debe definirse para estos regímenes. Pues no es correcto que el sujeto pasivo y la Administración Tributaria perciban que simplificado es sinónimo de ausencia de fiscalización y seguimiento. Por ser un segmento amplio de contribuyentes es necesario desde su afiliación que exista una percepción del riesgo que implica el incumplimiento. Para esto debe dejarse claro en la norma reglamentaria, entre otras cuestiones, que el incumplimiento de un pago de la cuota consolidada mensual implica la determinación de deuda tributaria con todos sus atributos (principal, recargo y multa), que la infracción de los pagos de tres mensualidades de forma consecutiva implicaría además, de la determinación de deuda tributaria, la solicitud al órgano rector de la cancelación de la autorización

para ejercer la actividad, el retiro de la documentación y la baja del Registro de Contribuyentes.

No obstante, cuando pensamos en que se debe normar sobre el control es, además de lo anterior, los elementos técnicos que se usarán en el mismo. Teniendo en cuenta las características de estos regímenes, sería adecuado establecer cómo se integra la base imponible para los mismos, elemento fundamental para aplicar un tipo impositivo de alícuotas variables, porcentuales y progresivas. Dejando claro que en adición a lo que establece la Ley se usarán determinados medios y métodos, especificándolos en las legislaciones complementarias de acuerdo con el sector económico y el tipo de actividad. El régimen especial a utilizar sería el de presunción directa, que se basa en la utilización de índices objetivos referidos a magnitudes físicas, coeficientes o rendimientos de operaciones reales al alcance del contribuyente y de la Administración Tributaria. Lo antes dicho, y así debe quedar dispuesto, no es impedimento para que por razones fundadas se use el régimen de presunción indirecta, o cualquiera de los establecidos legalmente. Esto permitirá reglamentar la potestad de la Administración Tributaria para categorizar y recategorizar de oficio a los contribuyentes sujetos del Régimen Simplificado de Tributación, lo que acentuará la transparencia de las regulaciones que a tales fines se

- La garantía por parte del Estado del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, disminuyendo la posibilidad de fraude fiscal, aumentando la eficacia recaudatoria y facilitando la tributación al propio contribuyente.

- Dotar al erario de los suficientes medios económicos para su correcto funcionamiento.

dispongan. Definiendo las causales que legalmente incidirán en la referida clasificación, donde se debe incluir aspectos tales como:

1. Si los ingresos brutos acumulados o las adquisiciones de bienes o servicios en el ejercicio fiscal anterior exceden del límite superior de la categoría en la que esté ubicado.
2. El valor de: depósitos o inversiones, de las adquisiciones de mercancías, materias primas o insumos para la venta o producción de bienes o servicios, de bienes muebles o inmuebles, haga presumir que el nivel de ingresos del contribuyente no corresponde con el de la categoría en la que se encuentra ubicado.
3. La actividad económica ejercida por el contribuyente, sea diferente de la actividad declarada en el Registro de Contribuyentes.

Junto con estas causales y para propiciar su fiscalización se exigirán otros requisitos formales vinculados a estas como: la obligación de mantener en sus establecimientos los documentos que respalden sus compras, y los comprobantes, facturas, tickets, notas o cualquier otro tipo de documento, de las compras y ventas que efectúen deben ser conservados en condiciones de ser

auditado por un plazo de cinco años. Además, se dispondrá claramente que junto con las herramientas de control diseñadas para los afiliados a este régimen especial se proceda, de ser necesario para su verificación, conforme a lo establecido en la Ley Tributaria y sus complementarias.

Algo que no es nuevo en la normativa tributaria de nuestro país, pero que hoy no existe, son los márgenes tolerables de error, al incluirse o excluirse de un rango o categoría de ingresos. Esto no es más que establecer en la norma que: los errores de apreciación de los contribuyentes en cuanto al monto anual presumido de sus ingresos, cuando en consecuencia de ellos resulte que indebidamente se categoricen o recategoricen voluntariamente en uno de los rangos de ingresos establecidos, serán tolerados por la Administración Tributaria hasta un diez por ciento (10%) máximo en defecto del límite del escalón o rango de ingresos superior que legalmente le corresponda. Siendo la regla a seguir, en dichos casos, satisfacer la diferencia del tributo dejada de pagar, sin aplicar recargos ni multas, con arreglo a las escalas y tipo impositivos establecidos para cada una de ellas.

Tabla 3: Propuesta de escala progresiva ajustada.

No.	Rango de Ingresos Anuales en CUP	Margen de tolerancia de menos un 10%	Alícuota porcentual progresiva
1	1.00 hasta 10 000.00	No se aplica	Exento
2	10 001.00 hasta 29 999.00	-1000.1 CUP	2%
3	30 000.00 hasta 60 000.00	-3000 CUP	3%
4	60 001.00 hasta 90 000.00	-6000.1 CUP	5%
5	90 001.00 hasta 100 000.00	-9000.1 CUP	8%
6	Más de 100 001.00	-10 000.1 CUP	10%

Esto permite generar confianza y apuntala el Principio de Seguridad o Certeza Jurídica del régimen, facilitando el cumplimiento y atenuando levemente el Principio de Legalidad que nos obligaría a perseguir, determinar deuda, recargo, multa y apremiar al contribuyente por cantidades irrisorias o debido a errores de presunción de los ingresos anuales. Acciones que repercuten en una economía procesal fáctica al evitar activar la excesiva promoción de los recursos en la vía administrativa, y la maquinaria judicial. Esto no implica cejar en la determinación de perseguir actitudes fraudulentas, pero solo en los casos en que claramente se manifieste la intención de dolo o abuso de la norma.

Una idea que hemos defendido con fuerza es que la exigencia de pocos requisitos formales, en estos regímenes, no significa que no sea necesario la existencia y cumplimientos de algunos. Es correcto que los sujetos de este Régimen no tengan obligación de presentar Declaración Jurada, hacer la liquidación anual de sus ingresos, o poseer un sistema contable y llevar una contabilidad compleja. Pero como hemos dicho en párrafos anteriores consideramos pertinente que mantengan actualizada su situación fiscal en el Registro de Contribuyentes; den información de sus

actividades económicas; lleven un Registro de Ingresos y Gastos por actividad de acuerdo a las características de las mismas; actualicen su categoría de ingresos; emitan¹⁹ y exijan vales de venta, tickets, facturas u otro documento análogo que avalen tanto sus compras como las operaciones de ventas, servicios o cualquier otra prestación; en el caso del transporte terrestre de personas deben registrar los kilómetros diarios recorridos; y paguen la cuota consolidada mensual. Estas obligaciones incluyen conservar los documentos antes mencionados por un período de cinco años, que realicen y entreguen -anualmente- una declaración informativa patrimonial.

En los documentos que emitan deben consignar con claridad su Número de Identificación Tributaria, el valor de las ventas o servicios prestado, la fecha de la transacción, así como cualquier otro dato de interés que legalmente corresponda.

Importante es acotar en la norma reglamentaria todos los supuestos que puedan ocurrir con la obligación de pago de estos sujetos, por ser su obligación fundamental. En este aspecto existen dos tendencias, las del pago de las cuotas consolidadas de forma mensual dentro de los veinte (20) primeros días naturales del mes siguiente al período que se liquida, que es como se hace en la actualidad, o los

¹⁹ Esta obligación, la de emitir vales, notas, tickets o facturas o documentos análogos, debe consignarse de forma reglada, es decir con ciertas condiciones para evitar que actividades cuyo precio de venta de algún bien o servicio sea de un monto pequeño se vean compelidos a emitir estos documentos en una cantidad tal que represente un gasto y obligación indirecta excesiva. Es por eso que recomendamos una redacción como la siguiente, “El contribuyente inscrito en el Régimen Simplificado de Tributación no está obligado a emitir vales, notas, tickets,

facturas y otros documentos similares, excepto cuando el valor de venta individual de cada mercancía, bien o servicio supere el valor de cinco pesos cubanos (5.00 CUP) y cuando el cliente lo solicite. Sin embargo, está obligado a emitir, consignar y archivar un vale, nota, ticket, factura o documento análogo que resuma la cantidad de mercancías, bienes o servicios, y su valor total, que comercializó al final de las operaciones de ese día y de los cuales no se expidió documento alguno”.

que proponen hacerlo por trimestre dentro de los veinte (20) primeros días naturales del mes siguiente al período que se liquida. Juzgamos adecuada la modalidad usada actualmente, pues nos afiliamos al criterio de que el dinero debe recaudarse en el momento en que el contribuyente dispone de él y aún no lo ha gastado, lo cual es consecuente con los principios de la tributación. Sería importante concentrar en esta sección de la norma las opciones que pudiera tener el contribuyente de este Régimen con respecto al pago de las cuotas, como:

1. Cuota a la fecha: En esta modalidad de pago, el contribuyente cancelará el valor del período actual, ya vencido. Pudiendo, en esta modalidad, liquidar cuotas vencidas de períodos anteriores, incluyendo sus recargos por mora y la multa.
2. Cuota Global: En esta modalidad de pago, el contribuyente cancelará la cuota a la fecha descrita en el numeral anterior, más las cuotas correspondientes al resto de meses del año en curso que le faltarán por pagar. Esto supone un beneficio para el mismo, pues de incrementarse la cuota de su actividad en el año, y habiendo satisfecho previamente seis meses o lo que quedará del año fiscal, no le será aplicable el incremento hasta el próximo ejercicio fiscal.

Entre otras circunstancias, y aunque sea de aplicación general, se normará el derecho y condiciones de este tipo de contribuyentes a optar por la solicitud de convenios de aplazamiento, con fraccionamiento o no, de la deuda tributaria.

Necesario desde el punto de vista del Régimen es regular la Renuncia al Régimen Simplificado. Entendiendo la renuncia como el acto por el cual el contribuyente informa a la Administración Tributaria su decisión voluntaria de no continuar o pertenecer al Régimen Simplificado y cumplir con las obligaciones en el Régimen General. Para el efecto, el contribuyente deberá actualizar la información del Registro de Contribuyentes de acuerdo a lo establecido en el Reglamento y la Ley. No podrán reincorporarse al mismo hasta que hayan transcurrido doce (12) meses desde la fecha de la última renuncia registrada en el Registro de Contribuyentes. Los que renuncien voluntariamente deberán pagar la cuota del Régimen Simplificado correspondiente al mes en el cual renuncia; y, desde el primer día del mes siguiente, cumplir con sus obligaciones tributarias y deberes formales en el Régimen General. De forma análoga se procederá durante la exclusión de oficio de un contribuyente por la Administración Tributaria, excepto en que los contribuyentes que hayan sido excluidos del Régimen Simplificado, no podrán reincorporarse al mismo hasta haber transcurrido veinticuatro meses desde la fecha de notificación de la exclusión.

Aspecto importante es disponer que los pronunciamientos de la Administración Tributaria con respecto a cualquier tipo de acción o actuación sobre los contribuyentes del Régimen Simplificado de Tributación se realice a través de disposiciones motivadas en fundamentos de hecho y de derecho con rango de resoluciones, a excepción de

algunas modalidades de multas; los convenios de aplazamiento con fraccionamiento o no de la deuda tributaria; cuando las circunstancias o la naturaleza del acto requiera de otro tipo de documento o actuación. Debiendo establecer siempre la posibilidad de interponer Recurso ante la Autoridad competente en el plazo de quince (15) días hábiles por el contribuyente, de acuerdo a lo que con carácter general y en el caso de los recursos establece la Ley y sus normas complementarias. Esto es fundamental para fortalecer el Principio de Legalidad, el derecho a la Defensa y el Debido Proceso en este tipo de regímenes especiales, y las actuaciones tributarias relacionadas.

El criterio como se ha manejado el régimen sancionador de estos contribuyentes, a los que se les aplica el régimen general dispuesto en la Ley y sus complementarias, nos parece adecuado hasta hoy. No obstante, es conveniente ir pensando en sanciones que vayan dirigidas específicamente a ilícitos típicos de estos regímenes especiales como los establecidos en Argentina, para el Monotributo.

Como conclusión podemos manifestar, que urge una reglamentación adecuada del Régimen que codifique todos los supuestos generales y particularidades del mismo. Que esto debe hacerse en una norma de rango adecuado como el Decreto, y que se complemente en cuanto a disposiciones técnicas, factores, índices, coeficientes,

tipos de rendimientos y otros elementos operativos, por normas con rango de resoluciones que periódicamente emita el Ministro de Finanzas y Precios, con el objetivo de actualizar la aplicación del Régimen. Que es necesario contar con una estructura especializada que atienda y controle a estos contribuyentes dentro de la Administración Tributaria cubana. Así como trasladar al legislador, al ejecutivo y al contribuyente, la importancia de este régimen²⁰ como fase, escalonada, de transición a una tributación más compleja, que fomenta el desarrollo de los emprendimientos en sus primeros estadios o durante circunstancias económicas desfavorables para el contribuyente en particular, o para el país en general.

Vinculación con aspectos constitucionales

El debate sobre la necesaria Reforma Constitucional que debe acometerse en nuestro país es un proceso vivo que parte no solo de los círculos académicos sino de la dialéctica económica que se experimenta en este momento. Elemento fundamental a tener en cuenta será lo concerniente a temas tributarios. Reflexión inspiradora nos llega en el verbo y pluma de la académica cubana Dra. Lissette Pérez Hernández²¹, al plantear que: *"Teniendo en cuenta que la normativa vigente establece la obligación de todos a contribuir con los gastos públicos, en*

²⁰ En el Anexo XII se muestra un análisis del incremento, entre los años 2012 al 2016, de los contribuyentes pertenecientes al Régimen Simplificado de Tributación en Cuba, donde se pone de manifiesto el incremento sostenido del número de afiliados.

²¹ Profesora Titular de Teoría del Estado, Derecho Constitucional, Ética Jurídica y Metodología de la Investigación Jurídica de la Facultad de Derecho, Universidad de La Habana. Doctora en Ciencias Jurídicas.

tanto el tributo constituye un instrumento de política económica general y ha de responder a las exigencias del desarrollo económico y social del país, resulta indispensable, en pos de la coherencia del ordenamiento jurídico, regular de forma expresa en la Ley Fundamental, el deber tributario sobre la base de los principios de generalidad y equidad en correspondencia con los principios de justicia social e igualdad, de manera que se estimule el trabajo y la producción”²².

Resulta incuestionable la ratificación de un elemento clave expuesto y es la importancia cardinal de los principios tributarios, no solo en lo que concierne al Régimen Simplificado de Tributación, sino también, desde la Ley Fundamental y el ordenamiento político, social y económico por ella establecido. En vista de lo cual consideramos atinado el pronunciamiento arriba citado, solo que, en cuanto a los principios enunciados, somos del criterio de que no son suficientes si queremos establecer desde la constitución las directrices y límites que deben regir al poder tributario del Estado en la Cuba de hoy. Es cierto que en la norma tributaria de más alto rango que actualmente existe solo se manifiesta que los tributos se establecen sobre la base de los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de los sujetos obligados a su cumplimiento.

En nuestro criterio esto es insuficiente, limitación que no debe trascender a las modificaciones que de la Constitución de la República se hagan. Por

lo que proponemos un enunciado que desde la Ley Suprema exprese el mandato de: que el Régimen o Sistema Tributario se regirá por los principios de generalidad, legalidad, progresividad, proporcionalidad, capacidad económica, no confiscatoriedad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia o seguridad jurídica y suficiencia recaudatoria. Principios impositivos que definen como preceptos, directrices o ideas fundamentales, cómo debe conformarse el basamento normativo de la vertiente tributaria del Sistema Fiscal cubano. Formulación que permitirá enjuiciar la bondad y racionalidad de este orden. Aunque como pautas generales desde la Constitución, su incidencia será tan perentoria, que irradiará indiscutiblemente en la necesidad obligada de acometer los cambios aquí propuestos para lograr atemperar el Régimen Simplificado de Tributación a estos principios tributarios de ineludible observación para el legislador, el ejecutivo y su destinatario, el contribuyente. Efecto que repercutirá en la concepción de los regímenes simplificados como una etapa transitoria y escalonada en la priorización de los impuestos directos y progresivos.

Estamos conscientes de que estos principios desde la política tributaria promoverán la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Lo que fortalece el mega Principio de Justicia y el

²² Pérez Hernández, Lissette. “La regulación constitucional de los principios que regulan la economía”,

Universidad de La Habana, [s.n], [s.l], [c.a 2015], página 12.

pacto social tributario. De ahí la necesidad de que adquieran rango constitucional.

Un elemento esencial que no debemos perder de vista, en cuanto al Principio de Legalidad, es la modalidad de reserva de Ley que necesitamos, desde la Constitución, para el fomento y regulación del Régimen Simplificado de Tributación. El criterio adecuado es mantener la amplia reserva de Ley de que hoy se disfruta, pero con un cambio de concepto, consistente en que el legislador es quien debe establecer los aspectos principales²³ de los tributos; las partes técnicas, actualizaciones, las regulaciones de estas materias, así como otros aspectos que no lesionen la indispensable jerarquía jurídico-tributaria en temas fiscales debe seguir en manos del Ministro de Finanzas y Precios.

Como hemos reiterado, en el Régimen Simplificado de Tributación es correcto que se definan sus elementos fundamentales en la Ley, pero su reglamentación exhaustiva y adecuada debe descansar en manos del ejecutivo, la actualización de los parámetros técnicos: índices, coeficientes, valores de las magnitudes físicas y económicas a emplear, actividades y sus indicadores de rendimiento, etcétera, entre otras que lógica y razonablemente sean de carácter operativo, se le otorga -como facultad- al Ministro de Finanzas y Precios, de la cual está obligado a hacer un uso proporcionado dentro del marco que le otorga la Ley y rindiendo cuentas, oportunamente y en cuantas ocasiones

sea necesario, a la Asamblea Nacional lo que a nuestro juicio debe quedar claro, junto con otros aspectos, en la parte económica de la Constitución de la República.

Estrategias para la implementación de las mejoras y sus beneficios

Como toda transformación o intensión de incidir en el ámbito social, político y económico, se necesita definir las estrategias a emplear para atemperar el Régimen Simplificado de Tributación cubano a los principios tributarios seleccionados, e implementar las mejoras y sus beneficios. Adaptando el pensamiento científico, en el campo económico, de Tarziján y Paredes²⁴, nuestra estrategia implicaría la elaboración de un plan que defina las mejores acciones a ser realizadas en cada una de las posibles contingencias que se afrontan, suponiendo que los contribuyentes también intentarán optimizar su selección de acciones, definición que resalta la característica dinámica de la estrategia.

La investigación parte del estado *quo* del Régimen Simplificado de Tributación que se aplica en nuestro país y su perfectibilidad mediante el uso de herramientas técnicas que fortalezcan los principios tributarios seleccionados y su reflejo en las normas jurídicas tributarias, por lo que nuestra primera estrategia consiste en, la *Fundamentación Teórica y Difusión de la Necesidad del Cambio*. Esto se

²³ Entendiéndose que estos aspectos principales de un tributo son, sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, tipo impositivo y otros elementos mínimos de cuantificación.

²⁴ Passím, Tarziján, Jorge y Ricardo, Paredes, “*Organización Industrial para la Estrategia Empresarial*”; Prentice Hall, Bs. As., [s.n], [s.l] 2001, [s.p].

ejecuta mediante las acciones siguientes: clasificación e investigación de obras científicas que profundicen sobre el tema; doctrina y legislación que en el área geográfica iberoamericana trate o regule estos regímenes especiales; análisis de las peculiaridades²⁵ del Régimen en Cuba y sus limitaciones²⁶; elaboración de trabajos científicos e investigación sobre el tema; difusión y defensa de la hipótesis y los fundamentos teóricos que la sostienen en círculos académicos y especializados sobre el tema.

Consecuentemente será necesario crear los espacios e incentivos necesarios para promover la inquietud sobre la necesidad de investigar el tema, la exigencia de la viabilidad de los cambios propuestos, una intensa labor divulgativa y campaña de relaciones públicas sobre aquellos aspectos relevantes y más adecuados para ser implementados y conducir a la necesaria reforma del referido Régimen. Los objetivos serán aportar el fundamento teórico sobre los que se apoyan estos regímenes especiales en general, y los que fundamentarán las modificaciones propuestas para lograr reforzar, en el nuestro, principios como: el de legalidad, progresividad, proporcionalidad, capacidad económica, no confiscatoriedad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia o seguridad jurídica y suficiencia recaudatoria, en particular.

El otro objetivo a lograr con esta estrategia es movilizar la conciencia, de

académicos, juristas, economistas y potenciales segmentos de contribuyentes, en cuanto a la necesidad de actualización conceptual, estructural y jurídica, existente en nuestro país sobre el Régimen Simplificado de Tributación.

La segunda estrategia es, *Institucionalizar la Reforma del Régimen*. Para lo cual es necesario efectuar acciones tales como: involucrar a la Oficina Nacional de Administración Tributaria y a las direcciones de Política Fiscal e Ingresos, ambas perteneciente al Ministerio de Finanzas y Precios, en el análisis y la promoción de las medidas y propuestas de modificaciones -aquí fundamentadas- del Régimen Simplificado de Tributación; calcular y definir los elementos técnicos tales como: rendimientos presuntos por actividad económica, oficio o profesión, índices, coeficientes, magnitudes físicas y económicas, método de cálculo y corrección de la base imponible, categorías de ingresos, categorías de sectores o actividades económicas, alícuotas variables proporcionales progresivas, control, clasificación y reclasificación; elaborar, redactar y consensuar los artículos antidotos para evitar la evasión, elusión o abuso de la norma; concientización de los decisores de políticas públicas; promover la iniciativa legislativa y motivar al legislador a su aprobación. Los objetivos a conseguir son: la sanción y promulgación de la norma reglamentaria del Régimen Simplificado de Tributación; la

²⁵ Ver, Anexo III Estudio de demanda para determinadas actividades del Régimen Simplificado, donde se grafica cincuenta actividades económicas que concentran el mayor

número de contribuyentes de este Régimen hasta febrero de 2016.

²⁶ Ver, Anexo IV.

atemperación del mismo a los principios tributarios seleccionados; la eliminación o atenuación de las deficiencias,

incongruencias y limitaciones de este; así como la extensión y fomento de sus potencialidades y universo de aplicación.

CONCLUSIONES

1. Los elementos conceptuales que se relacionan con el Régimen Simplificado de Tributación cubano son:
 - a) Las características de la sociedad en donde se aplica, siendo indiscutible que en el caso de nuestro país presenta, rasgos de una Sociedad Tradicional basada en la imposición a fuentes primarias de recursos²⁷.
 - b) El tipo de Sistema Tributario y sus particularidades, al quedar demostrado el empleo de modalidades tributarias heterodoxas en el diseño del nuestro, entre los que se encuentran los regímenes especiales de estimación objetiva, en particular, los regímenes simplificados.
 - c) Factores económicos como: bajos niveles de ingresos, escasa bancarización y altos niveles de economía informal; sociales entre los que están: escasa cultura tributaria, poca diversidad y capacidad de oferta de trabajo, elevado número de pequeños contribuyentes y altos índices de incumplimientos de estos; políticos como: la no existencia de preceptos constitucionales relacionados con las obligaciones tributarias de los ciudadanos, principios tributarios y los límites del poder del Estado en esta materia; los relacionados con el desarrollo y capacidad de la Administración Tributaria como: recursos humanos y materiales limitados, insuficiente informatización, imposibilidad de actuación oportuna ante el incumplimiento de los pequeños contribuyentes, subestimación de este segmento de sujetos tributarios y los regímenes simplificados.
 - d) Los principios tributarios se definen como preceptos, directrices o ideas fundamentales para elaborar el basamento normativo del referido Régimen. Pues el diseño de estos regímenes no está reñido con la aplicación de los principios tributarios de: generalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad, capacidad económica y contributiva, justicia, suficiencia, transparencia, seguridad jurídica y no confiscatoriedad. Lo que depende de la definición de los elementos técnicos y legales que se fijan en la norma que los regula, así como de la progresividad que se les imprima.

²⁷ En Cuba tiene un peso importante, en la economía, el sector agropecuario y extractivo, la explotación minera de los yacimientos de Níquel. Sin embargo, las utilidades de estas empresas se ven afectadas por la fluctuación de los precios de esta materia prima en el mercado mundial. El azúcar de caña, aunque ha sido desplazado en importancia, fue y aún constituye un producto de origen agroindustrial vital en las finanzas públicas por su rol de aval de pago en

determinados créditos internacionales y la comercialización de sus subproductos. No obstante, al considerarse en su doble condición de alimento y materia prima, está sujeto también a las fluctuaciones de precios del mercado internacional y las contingencias naturales que afectan su producción. Situaciones parecidas repercuten en otros renglones fundamentales como el Tabaco y el Ron, por solo mencionar dos ejemplos más.

2. Se comprobó, al contrastar la regulación y empleo del régimen simplificado, que las autoridades fiscales de Iberoamérica han potenciado los principios de generalidad y simplicidad en la aplicación de estos regímenes especiales en detrimento de otros. No lo ven como una opción económica, legal y transitoria de su universo de contribuyentes. Está regulado insuficientemente en sus normas jurídicas portadoras, sacrificando en el desarrollo de los mismos elementos técnicos (económicos y jurídicos) que potencien los principios tributarios arriba mencionados. Por lo general no cuentan con recursos legales que sirvan de antídoto contra el abuso de la norma por el contribuyente. Debiendo reconocer que existen puntuales excepciones a todo lo antes dicho. En el caso de Cuba el diseño del Régimen Simplificado de Tributación reproduce todas las deficiencias mencionadas con la agravante de que no es opcional.
3. Al Valorar las dificultades legales del régimen simplificado de tributación aplicado en la actualidad en Cuba, en correspondencia con los principios tributarios, quedó demostrado que son multifactoriales, pero demuestran la disfuncionalidad que imprimen a este régimen de tributación. Apreciándose el empleo de criterios económicos, de política, jurídicos o de principios tributarios no acordes con los referidos principios y las mejores prácticas de Iberoamérica. Por lo que debe rediseñarse empleando mecanismos que potencien los principios seleccionados y permitan una optimización de las bondades de estos regímenes especiales, considerando necesaria su transformación y reglamentación adecuada.

RECOMENDACIONES

1. Potenciar el empleo de los regímenes especiales de estimación objetiva, en particular, el Régimen Simplificado, acorde con el grado de desarrollo económico cubano, las características tributarias de los contribuyentes y los principios tributarios.
2. Estudiar las modalidades de estos regímenes empleadas en Iberoamérica, tomando las características de los mismos que refuercen los principios tributarios de: legalidad, progresividad, proporcionalidad, capacidad económica y contributiva, no confiscatoriedad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia o seguridad jurídica y suficiencia recaudatoria, en particular.
3. Introducir en el diseño de los regímenes simplificado el uso de: un Clasificador Industrial Internacional Uniforme para las actividades y su alcance; la clasificación de las mismas por sector o rama económica (manufactura, comercio, servicios, arrendadores y alimentos, construcción, transporte, agropecuarias, minas y pesca) uniformando el tratamiento a las que pertenecen a un mismo sector y diferenciándolas en lo que corresponda de la dinámica de los otros; establecer su opcionalidad de adhesión y renuncia, así como los criterios y plazos para incorporarse y salir del Régimen; la clasificación por segmentos de nivel de ingresos de forma progresiva; utilizar alícuotas variables proporcionales progresivas; concebir la figura

del retentor en los casos que sea aconsejable su empleo; introducir elementos para el control de la clasificación como: rendimientos estimados o presumidos por tipo de actividad u oficio, índices, coeficientes, magnitudes físicas, declaraciones informativas patrimoniales, obligatoriedad de emitir y exigir: vales, notas, facturas o cualquier documento análogo, en sus operaciones comerciales y de servicios, tanto cuando las ofertan como cuando las reciben; establecer que todos los pronunciamientos de la Administración Tributaria, en cuanto al contribuyente y el régimen, se realicen de manera motivada o instrumento jurídico apropiado; y abrir aún más el diapasón a la posibilidad de interponer recursos contra todos los actos administrativos relacionados con el Régimen Simplificado.

4. Introducir como precepto constitucional los principios que debe cumplir el Sistema Tributario cubano, dentro de los cuales estarán: el de generalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad, capacidad económica y contributiva, justicia, suficiencia, transparencia, seguridad jurídica y no confiscatoriedad. Principios que serán desarrollados en las normas tributarias y potenciados mediante el uso de las herramientas mencionadas en el ordinal anterior, siendo de ineludible cumplimiento para el Régimen Simplificado y las normas que lo implementen.
5. Crear un nuevo Libro, Título o Capítulo, en la Ley tributaria, dedicado a los Regímenes Especiales Simplificados de Tributación, o reubicar el Régimen en alguno de los ya existentes (Libro Sexto: De la Gestión y Control de los Tributos; Título I: Gestión y Control), en correspondencia con la necesidad real de establecer sobre qué tributos²⁸ se aplica, requisitos de aplicabilidad, hechos imponible, sujetos, tipos impositivos, bases imponible y métodos para llegar a ellas. Definiendo, de manera general, los principales atributos de ese régimen jurídico en la norma tributaria, estableciendo una reserva parcial de Ley que permita al ejecutivo emitir una norma reglamentaria de rango adecuado y al Ministro de Finanzas y Precios, a través de resoluciones, actualizar las cuotas, los rendimientos estimados de las actividades, los índices, coeficientes, valor de las magnitudes físicas y económicas, etcétera.
6. Elaborar una norma jurídica con rango de Decreto, reglamentando el Régimen Simplificado de Tributación, atemperado a los principios tributarios mencionados en el párrafo precedente, en todas sus modalidades. Este reglamento recogerá todos los elementos fundamentales del Régimen de acuerdo con la práctica tributaria moderna, una definición mucho más adecuada y abarcadora del referido Régimen y los artículos antidotos, que eviten la elusión fiscal, el enanismo fiscal, la contaminación del Sistema o cualquier otro tipo de abuso de la norma. Reglamento

²⁸ Los regímenes simplificados en Cuba han demostrado desde 1996 a 2016 su factibilidad. Concebido por el legislador, en un primer momento, para un determinado sujeto como los trabajadores por cuenta propia que desarrollen determinadas actividades, solo recaía en la consolidación del Impuesto sobre los Ingresos Personales y el Impuesto sobre los Servicios, de forma general y en la modalidad de cuota fija. En la segunda mitad del 2016 se establece un régimen de este tipo, aplicable a otros sujetos (trabajadores de los sistemas empresariales cubanos), sobre los tributos siguientes, Impuesto sobre los Ingresos Personales y/o la Contribución Especial a la Seguridad Social; para el que se prevé la aplicación de tipos impositivos en la modalidad de alícuotas variables proporcionales.

donde se recogerá la facultad del Ministro de Finanzas y Precios para emitir disposiciones que actualicen los rendimientos de las actividades, índices, coeficientes y cualquier aspecto técnico que no afecte los atributos fundamentales del Régimen.

7. Adoptar las estrategias que posibiliten un pensamiento positivo en cuanto a la necesidad de implementar las modificaciones propuestas, cambios en los sistemas de principios tributarios a proteger, el desarrollo de habilidades normativas y de técnica jurídicas para plasmar en las normas las herramientas antes mencionadas que atemperen el Régimen Simplificado de Tributación en Cuba a los principios mencionados y potencien el mismo.

CITAS

- Albiñana García Quintana, C. (1979). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: [s.n].
- Banacloche Pérez, J. (1984). *Estimación objetiva singular*. Madrid: Crónica Tributaria.
- CEPAL (1998). *El pacto fiscal: fortalezas, debilidades, desafíos*. Santiago de Chile:
- Colectivo de Autores, (2006). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. La Habana: 2006.
- del Toro Ríos, J. C., & Otros. (2003). *Administración Financiera del Estado Cubano*. La Habana, Cuba: CECOFIS.
- Eseverri Martínez, E. (1984). *La estimación objetiva singular de bases imponibles*. Madrid: Hacienda Pública Española.
- Francisco Suero, L. (2010). *Conferencia sobre sistemas de control fiscal en las administraciones tributarias avanzadas*. La Habana: CECOFIS.
- Francisco Suero, L. y otros. (2002). *Política fiscal y sistema tributario*. La Habana: CECOFIS.
- García Magán, J. ([c.a 2010]). *Estudios de Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- García Vizcaino, C. (1996). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- García-Herrera Blanco, C., Lucía, t. S., & Diana, A. S. (2010). *Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- González, D. (2009). *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*. Washington D.C: Banco Interamericano de Desarrollo.
- González, D., & Carol, M. y. (2009). *Sistemas tributarios de América Latina*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Junquera Varela, R. F. (2001). *Régimenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina*. [s.l]: Instituto de Estudio Fiscales.
- Lozano Rodríguez, E. (2014). *Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia*. *Revista de Derecho Privado No.51* .
- Pechos Trigueros, M. (2012). *Regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes*. Madrid: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Pérez Hernández, L. (2015). *La regulación constitucional de los principios que regulan la economía*. La Habana: Universidad de La Habana.
- Ricardo, A. (2009). *Direito Tributário Esquematizado*. Sao Paulo: Método.

Tarziján, J. y. (2001). *Organización industrial para la estrategia empresarial*. [s.l]: Prentice Hall.

BIBLIOGRAFIA

Legislación consultada

➤ Internacional

Leyes:

1. Congreso de la República del Ecuador, “Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”, Registro Oficial Suplemento No. 463, de 17 de noviembre de 2004, Quito.

Decretos:

1. Decreto Ejecutivo 374, “Reglamento para Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”, Registro Oficial Suplemento No. 209, de 8 de junio de 2010, Quito, Ecuador.

➤ Nacional

Leyes:

1. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE CUBA, “Ley No. 13 Impuesto Global sobre Ingresos”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 058 de 22 de diciembre de 1951.
2. Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba, “Ley No.73 Del Sistema Tributario”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 008 de 5 de agosto de 1994.
3. Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba, “Ley No. 113 Del Sistema Tributario”, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 053 de 21 de noviembre de 2012.
4. Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba, “Ley No. 120 Del Presupuesto del Estado para el Año 2016”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 001 de 12 de enero de 2016.

Decretos-leyes:

1. Consejo de Estado de la República de Cuba, “Decreto-Ley No.66 Del Impuesto sobre Ingresos a Pagar por los Agricultores Pequeños y las Cooperativas de Producción Agropecuaria”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 008 de 1 de abril de 1983.
2. Consejo de Estado de la República de Cuba, “Decreto-Ley No. 169 De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios”, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 002 de 27 de febrero de 1997.
3. Consejo de Estado de la República de Cuba, “Decreto-Ley No. 277 Modificativo del Decreto-Ley No. 169, De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 011 de 1 de octubre de 2010.

Decretos:

1. Consejo de Ministros de la República de Cuba, “Decreto No. 308 Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 053 de 21 de noviembre de 2012.

Resoluciones ministeriales:

1. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 21/96: Establece las normas para el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales, de las personas naturales, en pesos cubanos”. La Habana. 27/03/1996, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 015 de 10 de mayo de 1996.
2. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 253/03: *Establece los procedimientos para el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales para el ejercicio de actividades por cuenta propia y las cuotas mínimas mensuales por cada actividad como pagos a cuenta*”. La Habana. 05/08/2003, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 015 de 12 de septiembre de 2003.
3. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 286/2010: *Establece las normas relativas al pago de los impuestos sobre los ingresos personales, sobre las ventas, sobre los servicios públicos, y por la utilización de la fuerza de trabajo, y las referentes al pago de la contribución a la seguridad social por los trabajadores por cuenta propia*”. La Habana. 07/10/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria Especial No. 012 de 8 de octubre de 2010.
4. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 386/2010: *Establece las normas cubanas de contabilidad para el trabajo por cuenta propia*”. (Contabilidad simplificada). La Habana. 28/12/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 038 de 30 de diciembre de 2010.
5. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, “Resolución No. 32/2010: *Reglamento del ejercicio del trabajo por cuenta propia*”. La Habana. 07/10/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria Especial No. 012 de 8 de octubre de 2010.
6. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, “Resolución No. 34/2010: *Aprueba el procedimiento de afiliación al régimen especial de seguridad social para los trabajadores por cuenta propia*”. La Habana. 07/10/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria Especial No. 012 de 8 de octubre de 2010.
7. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 21/13: *Normas para la tributación de los trabajadores por cuenta propia*”. La Habana. 22/01/2013, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 003 de 29 de enero de 2013.
8. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, “Resolución No. 42/13: *Dispone la denominación y alcance de las actividades que se pueden ejercer en el trabajo por cuenta propia*”, de fecha 22/08/2013, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 027 de 26 de septiembre de 2013.
9. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 353/13: Normas para la tributación de los trabajadores por cuenta propia”. La Habana. 02/09/2013, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 027 de 26 de septiembre de 2013.
10. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 20/16: Normas para la tributación de los trabajadores por cuenta propia”, La Habana. 12/01/2016, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 002 de 21 de enero de 2016.

➤ Páginas web de interés:

1. <http://www.monografias.com.ec>, consultada 20/12/2015 a las 18:09.
2. <http://www.wikipedia.org>, consultada 06/10/2015 a las 17:00.

➤ Otros documentos:

1. “Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, Partido Comunista de Cuba”, VI Congreso, 18/04/2011.

2. “*Materiales Docentes del Diplomado de Administración Pública*”, Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno, 2013.

DATOS DEL AUTOR

RAFAEL AGUSTÍN MERIÑO BETANCOURT

Licenciado en Derecho. Miembro de la Unión Nacional de Juristas de Cuba (UNJC) y de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba (ANEC); Máster en Derecho de la Economía; funcionario de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT).

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018