



Marzo 2019 - ISSN: 1696-8352

## TEMA: LA REGULACIÓN CONSTITUCIONAL DEL DEBER CÍVICO DE CONTRIBUIR CON LOS GASTOS PÚBLICOS.

**Autores: Lic. Yaumara Milagros Sánchez Feal**

Profesora Asistente. Email: yaumarasf@ult.edu.cu

**Esp. Gerardo Rojas Ramírez**

Profesor Auxiliar Email gerardorr@ult.edu.cu

**Lic. Alejandro Sánchez**

Profesor Asistente Email: yaumarasf@ult.edu.cu

**Lic. Anays Martínez Díaz**

Profesora Asistente Email: anaysmd@ult.edu.cu

**Lic. Jesús Proenza Guerra**

Profesor Instructor Email: jesusp@ult.edu.cu

Universidad de Las Tunas, Cuba

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Yaumara Milagros Sánchez Feal, Gerardo Rojas Ramírez, Alejandro Sánchez, Anays Martínez Díaz y Jesús Proenza Guerra (2019): "La regulación constitucional del deber cívico de contribuir con los gastos públicos", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, (marzo 2019). En línea:

<https://www.eumed.net/rev/oel/2019/03/deber-civico-gastos.html>

### RESUMEN

El presente trabajo analiza el deber de contribuir con los gastos públicos; así como otros principios de justicia tributaria; posteriormente realiza un estudio histórico de la regulación de estos principios en la historia constitucional, fundamentando la necesidad de su regulación constitucional para que se legitime el actual sistema tributario.

**Palabras claves:** Gastos públicos, deber cívico, contribuir, constitución.

### INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por título La Regulación Constitucional del Deber Cívico de Contribuir con los Gastos Públicos.

La novedad del tema tributario en Cuba ha determinado el interés de investigación acerca de la tributación en el país, para lo cual es indispensable adentrarse en los aspectos históricos que posibilitarán comprender el lugar que ha ido ocupando esta temática en las diferentes Cartas Magnas cubanas hasta llegar a la actualidad. Frecuentemente son recogidos en las Leyes Fundamentales o Constitución, dos principios jurídicos que resultan esenciales en el Derecho Tributario, devenidos en la Igualdad de la Tributación y el de la Seguridad Jurídica, de los cuales dimana la delimitación precisa de los derechos y deberes de los administrados<sup>1</sup>.

En la doctrina moderna existe consenso sobre la existencia de determinados rasgos del Estado, que lo tipifican y caracterizan hasta el punto de diferenciarlo del resto de los entes que intervienen en la dinámica social. Uno de estos rasgos esenciales es el cobro de tributos, pues ningún Estado, del tipo histórico que sea, puede prescindir de él, teniendo en cuenta que los tributos constituyen una de las principales fuentes de ingreso al presupuesto estatal<sup>2</sup>.

En la actualidad la mayor parte de los ingresos que obtiene todo Estado provienen de los tributos, entendidos estos como una categoría genérica con tres especies fundamentales: los impuestos, las tasas y las contribuciones; pero los tributos no solo son medios para obtener los recursos necesarios para satisfacer las necesidades sociales, sino que también se convierten en instrumento de la política económica y se encaminan a la consecución de los fines constitucionales<sup>3</sup>.

El tributo, como parte de las finanzas públicas, es objeto de estudio de diversas ciencias, las cuales lo tratan desde ámbitos particulares; así se refieren a él la Ciencia de las Finanzas, la Economía Política, la Economía, la Contabilidad y el Derecho. Dentro de las Ciencias Jurídicas, es el Derecho Financiero, quien se ocupa de su estudio, siendo el contribuyente, la figura principal dentro de todo Sistema Tributario, ya que es quien se encuentra en la obligación de pagar el tributo. A diferencia de otras ramas jurídicas, en esta rama del Derecho el contribuyente y la Administración Tributaria no se encuentran en un plano de igualdad, sino que la Administración ostenta supremacías operantes, como es la posibilidad jurídica de crear normas vinculantes, obligaciones y deberes; en resumen, se relaciona con el contribuyente detentando poder público político<sup>4</sup>.

Teniendo en cuenta este desequilibrio entre los sujetos tributarios, y ante la poca justicia y seguridad jurídica que esta desigualdad puede brindarle al sistema si no se articula consecuentemente, se hace necesario proteger jurídicamente al contribuyente regulando constitucionalmente el deber cívico de contribuir, evitando de esta manera posibles estados de indefensión frente a la Administración.

---

<sup>1</sup> Carbonell Martínez Damaris. Deber de contribuir con los gastos públicos. Un acercamiento a su regulación constitucional en Cuba. disponible en: [www.monografias.com](http://www.monografias.com)

<sup>2</sup> Alegre Martínez Miguel Ángel. Los Deberes en la constitución Española: Esencialidad y Problemática. disponible en : <http://repositorio.uam.es>

<sup>3</sup> Cfr. Sainz de Bujanda. "Lecciones de Derecho Financiero", Madrid, 1993.p 104

<sup>4</sup> *Ibid.*

El sistema mismo del Estado social y democrático de Derecho ,ha sentado sobre una creciente socialización de las necesidades humanas y del modo de satisfacerlas, genera un incremento de las demandas, expectativas y compromisos sociales(no siempre compatibles entre sí y posibles de financiar),que en la conciencia de los ciudadanos se han consolidado como una especie de derecho adquirido de la colectividad frente al Estado, que presionan (cuando no se imponen) a los poderes públicos a través del «mercado político» Como compromisos sociales normativos en cierto modo irreversible.<sup>5</sup>

La consecuencia de ello es que la Hacienda Pública debe cargar con los costes comunes de una producción cada vez más socializada, que debe financiarse, en definitiva, a través de los impuestos. Y la Hacienda se encuentra entonces ante dos tareas simultáneas y en cierto modo contradictorias o, al menos, dos tareas simultáneas que no siempre son fácilmente conciliables entre sí<sup>6</sup>.

Por un lado, debe recaudar la cuantía de impuestos que se requiere para financiar las funciones de intervencionismo económico del sector público en detrimento de ganancias e ingresos privados, aplicándola con la racionalidad suficiente como para evitar perturbaciones en el proceso de crecimiento económico y de acumulación de capital.

Por otro lado, la recaudación de los impuestos tiene que hacerse de modo que consiga la mayor aceptación, tolerancia o aquiescencia social de los contribuyentes y que evite situaciones de conflicto social (resistencias o revueltas fiscales) como consecuencia del reparto del a carga tributaria o del volumen que alcance la presión fiscal, y satisfaga así la creciente necesidad de legitimación del Estado.

Ahora bien, no puede pensarse hoy en un acercamiento a la creación de un marco legal ordenador de dicha protección sino es estableciendo un vínculo directo con el Derecho Constitucional, y especialmente, con su fuente fundamental: la Constitución.

Como todos sabemos el Derecho Constitucional refrenda las bases políticas, sociales, económicas y jurídicas de un país, por lo que la Constitución regula las relaciones sociales que mayor trascendencia poseen en la reproducción del sistema imperante. La Constitución, desde este punto de vista, se convierte en el fundamento del sistema económico adoptado, en su soporte legitimador, y por supuesto, en su garantía<sup>7</sup>.

Es por esto, que al ser el Derecho Tributario aquella parte del Derecho Financiero que regula el establecimiento y aplicación de los tributos como mecanismo de captación de fondos públicos, sus postulados esenciales no pueden escapar al marco constitucional, porque este Derecho regula relaciones vitales para la economía del Estado y el status jurídico del individuo.

---

<sup>5</sup> *Cfr:* Colectivo de autores. Texto de estudios de Derecho Financiero.

<sup>6</sup> *Ibid*

<sup>7</sup> Colectivo de Autores. Derecho Constitucional General y Comparado. Ediciones Félix Varela. La Habana 2007.

La recepción constitucional del deber de contribuir según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato a los ciudadanos, imponiéndoles una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible esencia de interés público, justifica también la imposición de deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de sus derechos. Para los poderes público singularmente al legislador y a los órganos.

En la Administración tributaria, este deber constitucional comporta también vinculaciones específicas: atribución de concretas potestades administrativas para la aplicación concreta de los tributos, cuya ordenación y ejercicio por la Administración está sujeta a los límites formales y materiales que se derivan de la debida protección y garantía que a los derechos fundamentales presta los principios y normas consagrados en la Constitución. Pero las potestades administrativas tributarias no constituyen una mera facultad otorgada a la Administración, sino un poder-deber en orden a la efectividad del cumplimiento de ese deber constitucional de contribuir que a todos incumbe; esto es, constituye una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna.

La Constitución por su carácter político, normativo, general, y supremo, es la que se debe encargarse de regular, por un lado, los preceptos que, en materia de protección al contribuyente, orienten adecuadamente al resto del ordenamiento jurídico, logrando que las normas complementarias cuenten con un marco jurídico superior dentro del cual deben desarrollar su preceptiva; y, por otro, la organización del poder estatal, y en este caso de la potestad tributaria, creando los órganos que deben rectorar esta materia y asignándole a cada uno sus respectivas competencias y la medida en la que pueden ser ejercidas, garantizando de esta manera que no exista un ejercicio libre de dicho poder.

El tema de la protección constitucional del contribuyente, aunque ha sido estudiado en múltiples ocasiones por la doctrina extranjera, aún resulta novedoso y sumamente interesante: primero, porque al ser resultado de teorías que surgieron no hace tanto tiempo en la historia, el campo de debate y análisis todavía es muy amplio, y segundo, porque pertenece a una rama del Derecho, el Financiero, de escaso desarrollo en nuestro país.

El tema propuesto toma especial relieve en la realidad cubana actual, sobre todo si tenemos en cuenta que después de promulgada la Ley No. 73/94 Ley del Sistema Tributario cubano, que pretendió otorgarle al tributo un papel relevante dentro de la economía cubana, los nuevos cambios económicos que se implementan y entre los que se incluye el fortalecimiento del sistema impositivo cubano, con la promulgación la Ley No. 113 “Del Sistema Tributario” que entró en vigor el 1ro de enero de 2013 y que estructuralmente refleja asomos de un Código, donde particularmente se dedica el Libro Sexto a enunciar procedimientos, aunque son reglamentados por el Decreto No. 308 que se constituye en el “Reglamento de las Normas Generales y los Procedimientos Tributarios.” Estos cuerpos legales muestran signos de perfeccionamiento, reconociéndose Principios Básicos que dirigen la Política Tributaria en el país, los que se entremezclan con los principios propios de Justicia Tributaria y, que de manera evidente denotan las líneas a cumplimentar por el proceso de modificaciones de la economía cubana,

La inexistencia de regulación constitucional cubana en materia del deber de tributar pudiera incidir negativamente en la funcionalidad protectora que también debe cumplir el marco de ordenación jurídica del contribuyente. Por lo es presupuesto necesario para la adecuada estructura y funcionalidad de la protección jurídica del contribuyente.

## **I. Fundamentos Teóricos Para La Protección Constitucional Del Contribuyente.**

La incidencia del Derecho Constitucional en el resto de las ramas jurídicas es innegable, pero en el Derecho Tributario cobra una notable significación. Como bien afirma Calvo Ortega: “ La principal herramienta de transformación de lo que se puede llamar Derecho Tributario tradicional ha sido el establecimiento en las Constituciones de principios tributarios concretos. El Derecho Constitucional ha venido a contribuir directamente con la evolución hacia un sistema tributario más justo<sup>8</sup> ”.

No es esta una posición ingenua con respecto a la justicia del sistema tributario, pues somos conscientes que resulta prácticamente imposible diseñar un sistema totalmente justo, y que por supuesto el proyecto de un sistema tributario pasa más por aspectos de orden económico y político que por la creación jurídica; pues el Derecho, más que todo, es el encargado de implementar los instrumentos necesarios para el establecimiento de dicho sistema. Sin embargo, no es menos cierto que la regulación de principios tributarios constitucionales destinados a buscar mayor justicia y equidad en la imposición de los tributos ha repercutido considerablemente en la eliminación de cargas tributarias excesivas, en la disminución del fraude y la evasión fiscal, y, por ende, en el logro de los fines del sistema y la protección del contribuyente<sup>9</sup>.

Hace ya varios años que se ha comenzado a hablar de Derecho Constitucional Financiero o Derecho Constitucional Tributario, aunque todavía existe bastante contradicción en la doctrina con respecto a su objeto de estudio. Para algunos autores, se trata de aquella parte del Derecho Constitucional que se refiere a la materia tributaria, tal es el caso de Spisso, quien plantea que: El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la Tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad<sup>10</sup>. Con independencia de estas dos posiciones de evidente discordia, autores como Sainz de Bujand mantienen criterios de conciliación, y consideran que el Derecho Constitucional Financiero abarca dos partes fundamentales: la primera es constitucional *rationae materiae*, ya que de lo que en ella se trata es de constituir y configurar el poder en una

---

<sup>8</sup> Calvo Ortega Rafael. ¿Hay un principio de justicia tributaria? Revista Chilena de Derecho; disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372012000300016>

<sup>9</sup> *Ibid.*

<sup>10</sup> Spisso R. Rodolfo. Nociones de derecho constitucional tributario. El programa constitucional. Derecho de propiedad y tributos; disponible en: [www.laley.com.ar/Product/Details/1590](http://www.laley.com.ar/Product/Details/1590)

de sus manifestaciones: la financiera, y la segunda, en cambio, es financiera por razón del objeto, ya que se ocupa de la regulación de ciertos aspectos de las instituciones financieras<sup>11</sup>.

Sobre esta misma línea profundiza el español Rodríguez Bereijo, sosteniendo que el Derecho Constitucional Tributario puede ser analizado en cuanto a puro Derecho Constitucional, por razón de la materia, (...) [debido a que el] poder tributario afecta a la organización de los poderes del Estado<sup>12</sup> (...). El órgano que tiene la potestad de orientar previamente los gastos públicos y de distribuir su cobertura mediante los impuestos detenta el poder y la supremacía del Estado. Por ello, el reparto del poder financiero (el poder de gravar con impuestos y el poder de gastar) constituye uno de los instrumentos clave de equilibrio político, cuya correcta definición constitucional asegura la conservación del sistema democrático; y en cuanto a materia constitucionalizada, esto es, en cuanto a Derecho Constitucional, por el rango de las normas. En este sentido, la Constitución incorpora o recibe instituciones o conceptos elaborados por el Derecho Financiero, elevándolas a la categoría de principios o normas constitucionales como máxima garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder del Estado<sup>13</sup>.

Esto no significa quitarle autonomía al Derecho Tributario simplificándolo al convertirlo en parte del Derecho Constitucional, sino valorar que su unidad está diseñada por la perspectiva constitucional.

Sánchez Serrano defiende esta posición cuando plantea que “ En la Constitución y en el Derecho Constitucional es donde puede encontrarse la unidad, sentido y fundamento del Derecho Financiero, al igual que cada una de las restantes ramas del Derecho ”<sup>14</sup>. Es precisamente por esas razones, que queremos avanzar en esta investigación desde estas dos aristas: fundamentalmente desde la materia tributaria constitucionalizada, pues nos interesan en especial los aspectos tributarios que deben disfrutar de rango constitucional; pero también la materia constitucional con incidencia directa en el Derecho Tributario, particularmente los elementos que están destinados a la protección del contribuyente.

### **I.1 El deber constitucional de contribuir a los gastos públicos: el sujeto contribuyente.**

Si vamos a iniciar con los elementos de Derecho puramente Tributario, que por su naturaleza deben poseer rango constitucional, nuestro análisis debe partir de la Constitución hacia el resto del ordenamiento jurídico

---

<sup>11</sup> Mijangos Borja María de la Luz. Conceptos Generales de derecho financiero; disponible en: [biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/4.pdf](http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/4.pdf)

<sup>12</sup> Rodríguez Bereijo Álvaro. El Deber de Contribuir como deber Constitucional : su significado jurídico; Revista española de derecho financiero No 125,2005 Pág. 5-40; disponible en : [dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709](http://dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709)

<sup>13</sup> *Ibid.*

<sup>14</sup> Sánchez Serrano. Tratado de Derecho financiero y Tributario Constitucional; disponible en : [repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/29567/pauner.pdf?](http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/29567/pauner.pdf?)

tributario; es decir, hacia abajo en la pirámide normativa, pues muchas veces, de manera completamente errada, se han tratado de hacer análisis desde la normativa vigente hacia la Constitución, lo que ha provocado que se defiendan posiciones donde no es necesario que los pilares fundamentales del sistema tributario alcancen rango constitucional, ni que expresamente se regule el deber de contribuir a los gastos públicos. En ese sentido, Durán Rojo; afirma que en el pasado ese análisis constitucional no siempre se efectuó desde la Constitución, sino hacia la Constitución, lo que en muchos casos originó una flexibilización de los alcances constitucionales en la normatividad tributaria o una desafortunada apreciación del contenido de la misma<sup>15</sup>.

El deber de contribuir a los gastos públicos, como génesis o fundamento jurídico de cualquier sistema tributario, constituye nuestro punto de partida, pues a partir de su regulación es que el Estado instrumenta un conjunto de tributos concretos destinados a la obtención de ingresos para satisfacer necesidades públicas.

Desde el punto de vista histórico, resulta completamente imposible desligar la Constitución del deber de tributar, pues, como casi todos conocen, el basamento ideológico de las revoluciones burguesas, y por tanto del constitucionalismo mismo, estuvo definido por las diversas nociones filosóficas y políticas que sobre el deber de contribuir se fueron conformando sobre todo en el siglo XVIII. Aún en época medieval, exactamente dentro del pensamiento escolástico, podemos encontrar referencias sobre la necesidad de concebir la contribución como un deber. Sirva de ejemplo el caso del sacerdote jesuita Francisco Suárez, quien sostuvo que las leyes tributarias por su naturaleza y por su materia, lo único en que consisten es en poner tributos (...); ahora bien, en cuanto tales no son penales (...) la materia de tales leyes es materia de justicia conmutativa y consiste en una justa paga o ayuda que se debe prestar a los reyes para sostener las cargas de su cargo; y agrega posteriormente el mencionado autor, porque siendo común la carga del tributo, también su fin o fruto debe ser común; de no ser así no se guardaría la equidad<sup>16</sup>.

Desde muy temprano, la concepción del deber de contribuir estuvo muy ligada a criterios de justicia y equidad, pues no se concebía al deber como algo extralimitado o excesivo, sino que con la imposición del deber se perseguían fines de interés general. La Revolución norteamericana, tuvo como una de sus causas fundamentales la resistencia al pago de impuestos aprobados por la metrópolis, sin que para ello existiera representación de las colonias, movimiento que se afirma en el Segundo Congreso Continental de Washington que declarararía la independencia el 4 de julio de 1776. El tránsito de los Artículos de la Confederación a la Constitución de Filadelfia de 1787 fue posible por el Gran Acuerdo o Gran Compromiso, suscripto el 12 de julio de este último año, sobre la base de una propuesta efectuada por el delegado de Pennsylvania, en virtud del cual se correlacionaban al censo de la población tanto la cuantía con que debía contribuir cada Estado en los impuestos directos, como su participación en la Cámara de Representantes, con lo que se correlacionan clara

---

<sup>15</sup> Durán Rojo Luis Alberto. La noción del deber constitucional de contribuir. Un Estudio Introductorio; Editorial Palestra, Lima.2006.

<sup>16</sup> Casas Osvaldo Jose. EL deber de contribuir y el Principio de Generalidad; disponible en: [www.derecho.uba.ar/multimedia/](http://www.derecho.uba.ar/multimedia/)

y explícitamente el deber de contribuir con los derechos políticos al sufragio y a la representación parlamentaria”; y con lo cual se le otorga rango constitucional a este deber<sup>17</sup>.

Por su parte, la Revolución francesa impuso el principio de universalidad de la ley, y en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789, particularmente en su cláusula 13, se dispuso: Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre los ciudadanos en razón de sus medios. Ya desde este momento se está haciendo alusión al deber de contribuir, pero según las condiciones particulares de cada ciudadano, según su capacidad<sup>18</sup>.

Como podemos observar, desde la misma concepción o fundamentación del deber de contribuir este estuvo ligado a criterios de justicia en la imposición, los que a fin de cuentas tributan directamente a la protección del sujeto contribuyente.

El revolucionario francés Maximiliano Robespierre, en su discurso en la Convención el 17 de junio de 1793 afirmó: No se les quite a los ciudadanos lo que es más necesario. En lugar de establecer en la Constitución diferencias odiosas, debe consagrarse el honroso deber de pagar las contribuciones para todos los ciudadanos<sup>19</sup>; con lo cual estaba haciendo alusión directa a la necesidad de otorgarle rango constitucional al deber de contribuir, pero haciéndolo de manera general, sin establecer diferencias que pudieran resultar discriminatorias. Aún cuando la Constitución francesa de 1793 no se refirió a los deberes jurídicos, pues se centró especialmente en el catálogo de derechos, y la Carta de 1795, aunque previó algunos deberes, no estableció el deber de contribuir, las constituciones posteriores sí lo fueron regulando. Tal es el caso de la Constitución de Weimar de 1919, la española de 1931, la francesa de 1958, y muchas otras. A pesar del protagonismo jurídico que han tenido los deberes en el constitucionalismo contemporáneo, estos no han recibido tanta atención por parte de los estudiosos del Derecho. La doctrina parece más interesada en el estudio de deberes concretos, como el que en estos momentos nos ocupa, el deber de contribuir, que en estudios generales sobre la teoría de los deberes jurídicos; a pesar de que sin una base teórica que los sostenga resultaría imposible comprender cada deber en particular. Si bien no se encuentra enunciado expresamente en su texto, sí lo regula la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, la cual se mantiene vigente mediante el Preámbulo de la Constitución de la IV República, el que a su vez se encuentra en vigor de acuerdo con el Preámbulo de la Constitución de la V República<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> Fernandez Bulté Julio. Historia General del Estado y el Derecho. Editorial Félix Varela; La Habana 2007.

<sup>18</sup> *Ibid.*

<sup>19</sup> *Ibid.*

<sup>20</sup> *Ibid.*



Varios son los autores que sostienen este criterio, teniendo en cuenta sobre todo las pocas publicaciones que existen sobre el tema, más aún si las comparamos con la atención que han recibido otros temas como los derechos humanos o la justicia constitucional.

Los deberes jurídicos, siguiendo el criterio de Rodríguez Bereijo, podemos entenderlos como aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio del interés general de la comunidad. La conceptualización de la institución jurídica deber, no resulta tan sencilla, pues muchas veces la doctrina utiliza el término equiparándolo al de obligación jurídica<sup>21</sup>.

Como bien afirma Pauner Chulvi, para resolver esta cuestión, se han empleado criterios muy diversos tales como la correlatividad con derechos, la pertenencia al mundo ético o al mundo jurídico, la existencia o inexistencia de sanción o los intereses protegidos por cada categoría<sup>22</sup>.

Autores como Rawls sostienen que solo corresponde al ámbito jurídico la categoría obligación, mientras que el término deber lo concibe como un valor<sup>23</sup>. Santi Romano, por su parte, amplía este criterio, pues para este autor el deber nunca tiene como correlato un derecho puesto que no se integra como elemento de una relación jurídica. Al contrario de la obligación que, al nacer en el seno de una relación jurídica concreta, tiene como correlato el derecho de otra persona (...) la garantía de cumplimiento de la obligación reside en el derecho que sostiene la otra parte de la relación jurídica mientras que la garantía de la observancia del deber es una potestad que constriñe su cumplimiento<sup>24</sup>.

Para autores como Giannini la obligación es un comportamiento específico necesario para realizar el interés de otro, el deber es un comportamiento inespecífico para realizar el interés de otros. Cuando la titularidad del interés afectado corresponde a otras personas, la norma que impone el deber es una regla ética sancionada jurídicamente. En cambio, cuando la titularidad del interés radica en un órgano público el deber puede tener bien el carácter que tiene en el Derecho privado frente a los derechos absolutos o bien puede constituir una situación preliminar frente a un derecho del poder público, que se transforma en obligación cuando el derecho se ejerce. En el primer caso, se trata del deber general de abstenerse de perturbar la realización del interés de

---

<sup>21</sup> Rodríguez Bereijo Álvaro. El Deber de Contribuir como deber Constitucional : su significado jurídico; Revista española de derecho financiero No 125,2005; disponible en : [dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709](http://dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709)

<sup>22</sup> Pauner Chulvi Cristina. El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. ISBN 84-259-1146-X; disponible en : [dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709](http://dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709)

<sup>23</sup> *Ibid.*

<sup>24</sup> Citado en Rawls y la idea del deber de asistencia como principio de justicia global; Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso No.40 Valparaíso ago. 2013; disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512013000100022>

otro; así, el deber general de abstención correlativo al derecho absoluto de los Entes públicos sobre los bienes públicos. En el segundo caso, estamos, por ejemplo, ante el deber de concurrir a los gastos públicos correlativo a la potestad tributaria; en presencia del presupuesto tributario o hecho imponible, el deber cede y surge la obligación o nace el derecho a exigir el pago del tributo. Es por esto que algunos autores afirman que el término deber solo puede ser utilizado en el ámbito constitucional, y reservan la categoría obligación para el resto del ordenamiento jurídico<sup>25</sup>.

También podemos encontrar posiciones en la doctrina que sostienen que es Totalmente irrelevante distinguir entre deber y obligación, pues son términos intercambiables, mientras que otros consideran que la categoría deber es genérica e incluye tanto a las obligaciones como a los deberes en sentido estricto.

Los criterios para formular tal distinción han sido muchos y van desde la naturaleza pública o privada del titular de la situación de poder, hasta la singularidad o generalidad de la situación, pues como bien afirma Rubio Llorente: El intento de encontrar un criterio de valor absoluto sólo sirve para generar confusión. Como, en abstracto, tan legítimo es un criterio como otro, la validez de cualquier clasificación depende exclusivamente de su adecuación lógica a la definición estipulada que le sirve de base y de su utilidad para el análisis de la realidad jurídica y la interpretación y aplicación de las normas<sup>26</sup>.

Siguiendo el análisis de Rubio Llorente, todas las obligaciones que nos impone el Derecho positivo deben derivar de la Constitución a través de un conjunto de normas mediadoras entre las que debe encontrarse siempre una ley en sentido estricto; pero esta Ley, para no ser inconstitucional, solo puede limitar nuestros derechos siempre que la finalidad que persiga esté amparada constitucionalmente, pues si la relación entre el deber impuesto y el amparo constitucional de su finalidad no existe o es muy remoto, la validez constitucional de la norma se encuentra seriamente cuestionada<sup>27</sup>.

Tal es el caso de la regulación legal del deber de contribuir, la cual intenta justificarse en la improductividad del aparato estatal y la necesidad de obtener ingresos para garantizar los derechos fundamentales y otros fines amparados constitucionalmente, sin embargo esta conexión es tan compleja y discutible, que el Constitucionalismo, sobre todo europeo, ha garantizado la legitimidad de sus sistemas tributarios, otorgándole autonomía a este deber en el marco constitucional; pues el enunciado constitucional de deberes sirve para evitar esta puesta en cuestión en cuanto que habilita directamente al legislador para imponerlos coactivamente.

---

<sup>25</sup> Citado en C Tapia Javier. Bases para un debido proceso tributario: Tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes; Revista Chilena de Derecho volumen 32, No 2 del 2005.

<sup>26</sup> Rubio Llorente Francisco. Los deberes constitucionales; Revista Española de Derecho Constitucional No 26, mayo-agosto del 2001.

<sup>27</sup> Rubio Llorente Francisco ; Ob Cit.,

Existe un consenso casi absoluto en la doctrina sobre la necesidad de los Estados de cobrar tributos como una de sus fuentes de ingreso más importantes. Por lo cual, el cobro de impuestos se considera uno de sus rasgos esenciales, imprescindible para la existencia misma del Estado. En consecuencia, el deber de contribuir se convierte en un deber de rango constitucional, al ser fundamental desde el punto de vista económico, político y jurídico, en la consecución de determinados fines públicos; y porque solo de esta forma se garantiza la igualdad entre los ciudadanos al momento del establecimiento de los tributos, y se convierte en elemento definitorio del status jurídico del individuo.

La imposición de deberes jurídicos no puede sustentarse ya únicamente en el poder público del Estado, sino que el fundamento de su legitimación tiene que abarcar, además, el fin con que se establezcan: el bien común o la satisfacción de necesidades sociales, y el respaldo popular que le otorga su regulación constitucional, ya que habitualmente la norma suprema es aprobada por el pueblo soberano.

Al mismo tiempo, no podemos dejar de tener en cuenta que el deber de contribuir encierra también un deber para los poderes públicos; y en ese sentido solo la Constitución garantiza, dado sus procedimientos agravados de reforma, que no se prescindiera de esta fuente de ingreso por simple voluntad estatal, con lo que se podría poner en peligro la calidad en la prestación de los servicios públicos.

Ahora bien, el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos hace nacer un conjunto de obligaciones para determinados sujetos, pero quién es exactamente el contribuyente y qué posición ocupa con respecto al Estado. La doctrina tributarista no ha llegado a un consenso en ese sentido, lo cual se refleja en los ordenamientos normativos nacionales, pues estos ofrecen regulaciones que responden a criterios totalmente diversos, por ejemplo, es un genuino representante de las concepciones autoritarias sobre el impuesto. Para este autor el tributo se justifica en el sometimiento de los particulares al poder del Estado y no en la existencia de un deber general de contribuir, el que para él no tiene en ningún sentido ni valor jurídico. Según esta concepción estamos en presencia de una relación jurídica de poder o sujeción, donde los súbditos se encuentran en total desventaja con respecto al órgano estatal.

Este criterio ha sido totalmente superado, la evolución política y jurídica ha traído consigo que en la actualidad ese poder estatal se encuentre limitado por la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico. De ahí que se haya dejado de ver al tributo como una manifestación del *imperium* estatal, para comenzar a hablar de relación jurídica tributaria, como vínculo entre el Estado y los particulares.

## **1.2. Principios constitucionales que refrendan la protección al contribuyente a través del deber de contribuir.**

La regulación constitucional del deber de contribuir, desde su origen, siempre estuvo ligada al reconocimiento de un conjunto de principios básicos que orientaban la tributación. En este sentido, mucho influyó el

importante economista inglés Adam Smit complementado posteriormente por autores como Adolfo Wagner con su libro Tratado de las ciencias de las finanzas.<sup>28</sup>

Por su parte este gran especialista alemán establece cuatro categorías de principios, los de Política Financiera, entre los que se encuentran la suficiencia de la imposición y la elasticidad o movilidad. Adam Smith, en su obra fundamental Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones (1776), dejó sentadas una serie de bases relativas a la actividad financiera del Estado partiendo de premisas filosófico-políticas que significaron una profunda transformación en relación a las ideas entonces imperantes (...) exponiendo una serie de principios fundamentales entre los cuales se hallan sus célebres reglas sobre la imposición<sup>29</sup>. Como podemos apreciar en la variada literatura que trata el tema, éste no se limita a los denominados principios generales del derechos, sino que se adentra en la imposición, los de Economía Pública, refiriéndose a la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos, los de Equidad o de repartición equitativa de los impuestos, que implican la generalidad y la uniformidad en la tributación, y los de Administración Fiscal o de lógica en materia de imposición, que son la fijeza de la imposición, la comodidad de la imposición y la tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos<sup>30</sup>.

Para Sommers, los principios fundamentales son: el principio de capacidad de pago (inspirado en el principio de justicia de Smith), el principio de beneficio, el principio de crédito por ingreso ganado, el principio de ocupación plena y el principio de conveniencia<sup>31</sup>.

Neumark establece como principios presupuestarios fiscales la suficiencia de los ingresos fiscales y la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura, como principios políticos sociales y éticos, la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad y la redistribución social de la renta, como principios político-económicos, se refiere a los principios de ordenamiento económico, que son la evitación de medidas fiscales dirigistas, minimización de las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos, y evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia, y los principios político-económicos propiamente dichos, que son la flexibilidad activa y pasiva de imposición y el principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico, y por último establece como principios jurídico tributarios y técnico-tributarios la congruencia y sistematización de las medidas fiscales, la

---

<sup>28</sup> Citado en Quiñónez Gastélum Octavio Jesús. Tesis doctoral en estudios fiscales; disponible en: Biblioteca virtual [eumet.net](http://eumet.net)

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> *Ibid.*

<sup>31</sup> Citado en Simón Otero Liana. Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana; disponible en: [www.juridicas.uman.mx](http://www.juridicas.uman.mx)

transparencia fiscal, la factibilidad de las medidas fiscales, la continuidad del derecho fiscal, y la economicidad<sup>32</sup>.

Sin ánimo de pretender aportar criterios acabados trataremos de establecer ciertas bases, a partir de las cuales deben comprenderse los principios tributarios.

Siguiendo el criterio de García Canales: los principios constitucionales forman un conjunto homogeneizado por el dato capital de su supremo valor normativo dentro del ordenamiento jurídico. Sean principios constitucionalizados, sean principios inducidos del articulado constitucional, los principios constitucionales participan de la fuerza normativa de la Constitución en relación con las restantes normas del ordenamiento<sup>33</sup>.

La esencia del debate entre estos autores se ha centrado en la determinación del elemento que constituye el punto a partir del cual se diferencian los principios y las reglas. Esta aparente contradicción nos permite afirmar que los principios son normas que carecen de hipótesis jurídica, es decir, las circunstancias que deben darse para su aplicación a un caso concreto no están delimitadas en un marco cerrado de condiciones, todo lo contrario a lo que ocurre con las reglas.

Los principios recogidos en el texto constitucional son aquellos que por su importancia, ya sea para la conformación del sistema económico, político y jurídico, para la relación Estado-individuo, o para una materia en particular, son elevados al más alto rango dentro de la pirámide normativa. La propia Constitución de manera expresa formula un conjunto de principios y le da, por su propia denominación, el carácter de tales; no obstante pueden existir en el propio texto otro conjunto de preceptos que aunque no reciban tal denominación, mediante la interpretación puede entenderse que se trata de principios.

Es en estos casos que se nos presenta el problema de considerarlos o no como principios, pues evidentemente corresponderá, o la autoridad facultada para realizar la interpretación, o en general a los operadores jurídicos, particularmente a los jueces, decidir discrecionalmente si estamos en presencia o no de un principio constitucional. En correspondencia, los principios de justicia tributaria son normas tributarias de rango constitucional que carecen de hipótesis jurídica, que constituyen criterios para enjuiciar el sistema tributario y sus componentes, que sirven de protección al contribuyente y que deben ser cumplidos en el mayor grado posible, tanto por el legislador, como por los operadores jurídicos.

Calvo Ortega sostiene que se trata de preceptos permanentes (como todo principio), lo que supone que no se agotan con su aplicación. Son generales, es decir, se extienden a todos los tributos, y son directamente aplicables a situaciones y relaciones jurídicas muy diversas. No estamos, pues, ante normas programáticas

---

<sup>32</sup> Colectivo de Autores. Concepto de Tributo: Una perspectiva comparada Brasil -España; Revista de Derecho de Sao Paulo julio –diciembre 2013.

<sup>33</sup> Simón Otero Liana; *Ibid.*

que sirven de guía al legislador, sino de preceptos que pueden ser invocados directamente ante un Tribunal Constitucional que constituye la garantía de su observancia o alegados ante un tribunal ordinario<sup>34</sup>.

Desde este punto de vista los principios constitucionales tributarios no solo informan u orientan al resto del ordenamiento jurídico tributario, con vistas a lograr un sistema tributario más justo, sino que por sí mismos pueden ser aplicados a un caso concreto por un tribunal de justicia y solucionar así, con mayor equidad, un asunto jurídico.

## **II El Deber de contribuir con los gastos públicos. Un acercamiento a su regulación constitucional en Cuba.**

Al ser Cuba una colonia de España se hicieron extensivas sus normativas, es así que la primera Ley Fundamental fue la Constitución de 1812 la cual proviene de las Cartas de Cádiz en sus dos periodos de vigencia 1812 a 1814 y de 1820 a 1823. En 1834 el Estatuto Real sustituyó la Constitución de 1812 y para 1845 surgió una nueva Constitución conservadora que aumentó el absolutismo monárquico. En 1897 surge la Constitución autónoma, trata de la igualdad absoluta entre los españoles de la metrópoli y de Cuba y Puerto Rico, la que está vigente hasta la firma del tratado de paz entre España y los Estados Unidos de América.

Ya del movimiento Constitucional criollo es posible mencionar con especial énfasis que entre 1810 y 1812 vio la luz El Proyecto de Constitución de Joaquín Infante (Bayamo) que contemplaba la independencia del país, aunque no es posible precisar la fecha en que Infante ideó su Proyecto de Constitución, pero sí se conoce que marchó para Caracas alrededor de 1810 viviendo allí la vida activa de la Revolución Venezolana y estuvo en contacto con sus principales actores.

Es recurrente señalar que este Proyecto se imprimió a principios de 1812 en los mismos días en que la Constitución Venezolana fuera publicada y se reprodujo también en la imprenta revolucionaria de Juan Baillio en Venezuela, en su parte introductoria se afirma que Cuba tenía el mismo Derecho que los demás países de América para declarar su libertad e independencia, aunque esta Constitución nunca llegó a regir tenía algunos matices calificados de ...conservadores y esclavistas aunque sus preceptos contenían ideas jurídico sociales bastante avanzadas para su tiempo. Criterio que quizás se fundamentan en los preceptos que hacen alusión en primer lugar al mantenimiento de la esclavitud y a pesar de que reconoce la igualdad que será civil o de derecho concibe en el orden político la distinción de clases desde blancos por origen, siguiendo los pardos y por último los morenos, asimismo se reconoce la libre expresión de opinión y de prensa, además de concebir la abolición de la ilegitimidad del nacimiento.

En el cuerpo de la Constitución, en su Título primero aparecen contenidos los poderes Legislativos, Ejecutivo, Judicial y Militar, este último que notablemente atípico en la concepción organización del estado, pero que se fundamenta en las posibles invasiones que podía ser objeto la Isla, reconociendo en el Título II "Del Poder Ejecutivo" apartado 10 la existencia de un Ministro de Rentas, de acuerdo con el Colector, Tesorero y

---

<sup>34</sup> Calvo Ortega Rafael Ob Cit.,

Administrador principales, en el caso del Ministro le otorga facultades para formar reglamentos los que deberá transmitir al Consejo, para su aprobación o repulsa. Para el Título VI concibió la denominación "De la Administración de Rentas" en la que hace mención a la existencia de un Colector principal que radicara en La Habana el que se encargaría de exigir y recaudar los derechos, contribuciones y adquisiciones los que se depositarían en un Tesoro principal y el Administrador principal, concibiendo los pagamentos en extramuros quienes rendirían cuenta a las mencionadas autoridades. Disponiéndose de forma específica el tratamiento a seguir para el pago y el cobro por los diferentes conceptos.

Es notable la idea que prevalece en cuanto al tema que se valora en este trabajo, véase que contiene explícitamente particularidades en cuanto a lo reconocido como Renta públicas (derechos, contribuciones y adquisiciones de propietarios, cargadores, vendedores, consignatarios, compradores) concibiendo el manejo de las mismas una vez exigidas, y que considera como parte del Sistema Administrativo de la Isla de Cuba.. Sin pasar por alto la eliminación del diezmo, estancos, alcabalas y demás impuestos que iban a parar a la Metrópoli lo que sería una forma de impulsar el desarrollo económico de la Isla.

Es indispensable precisar que con el triunfo del movimiento constitucionalista en 1820 *en España*, sobreviene en Cuba un amplio espectro de lucha ideológica, en la que se encontraban inmersos los diversos sectores sociales. Véase que la Metrópoli atravesó períodos revolucionarios en lucha contra el denominado antiguo régimen, ya entre 1808 y 1814 tuvo lugar la Guerra de Independencia contra los invasores franceses. A través de las Cortes de Cádiz el movimiento liberal impulsó las reformas necesarias, es así que la Constitución de 1812 trató de equiparar la situación del mundo colonial al de la metrópoli con el objetivo de evitar las guerras de independencia y tras la derrota de Napoleón en 1814 Fernando VII ocupó el trono, derogó la Constitución y estableció el absolutismo.

Con posterioridad, existieron otros representantes del movimiento constitucional en el país, los que han sido ubicados dentro del referido movimiento constitucional criollo, entre los que se destacan: la Cátedra del Derecho Constitucional dirigida por Félix Varela, que logró aumentar el sentimiento independentista cubano y que surgió en la tercera década del siglo XIX, la Constitución de Narciso López, que tuvo un propósito anexionista y mantuvo la esclavitud, así como la Constitución del "Ave María" que planteó la independencia y la abolición de la esclavitud.

De esta etapa singular relevancia adquiere el hecho de las luchas políticas, que evidencian la considerable fuerza de las ideas liberales y constitucionalistas que en ocasiones alcanzaron matices separatistas, aunque tal sentimiento no llegó a ser predominante pues la existencia de comerciantes peninsulares, oficiales de los cuerpos armados militares y los propietarios que poseían inmensas riquezas favorecían el mantener su nivel social, por lo que tutelaban una reacción conservadora, partidaria del absolutismo y del mantenimiento de la dominación colonial.

Ya en las luchas lideradas por el Ejército Libertador se debe hacer mención a las reconocidas Constituciones Mambisas, contentivas de temáticas tributarias tales como a Constitución de Guáimaro de 1ro de abril de 1869 que, concibió la independencia plena, ideológica y democrática, asimismo limitaba las facultades del Jefe del

Ejército lo que trajo consecuencias funestas, establecía una República Federal y Parlamentaria; proclamaba libertad de culto, reunión imprenta, enseñanza. Estuvo vigente hasta 1878 (Pacto del Zanjón). Esta Ley Fundamental fue votada por importantes figuras de la historia de la nación cubana, como Carlos Manuel de Céspedes, Salvador Cisneros Betancourt e Ignacio Agramonte y en ella se estableció en su artículo 14 que “Deben ser objeto indispensable de ley: las contribuciones, los empréstitos públicos, la ratificación de los tratados, la declaración y conclusión de la guerra.....”<sup>35</sup>.

En esta Norma Jurídica prevalece la Reserva de Ley en la que se hace mención al tema de las Contribuciones, a pesar de que no aparece regulada con especialidad la obligatoriedad de los ciudadanos, sí obedece al propio marco histórico en que se desarrolla la aprobación de la misma, no obstante, ya en la Constitución de 1895 reconocida como la Constitución de Jimaguayú, aparece tal imposición, lo que es posible ilustrar al citar el artículo 20 “Las fincas y propiedades de cualquier clase pertenecientes a extranjeros, estarán sujetas al pago del impuesto en favor de la Revolución mientras su respectivo Gobierno no reconozca la beligerancia de Cuba.”<sup>36</sup> Amén de no existir claridad respecto al tipo de disposición que servía de instrumento para el establecimiento de tributos y a pesar de que había una Asamblea de Representantes formada por cuatro llamados representantes por cada cuerpo de ejército, ésta no se reunía por asuntos tributarios y en lo que respecta a la reserva de ley, solamente se prevé la facultad del Consejo de Gobierno, lo que imposibilita considerar con seguridad que a través de esta regulación se aprobaran las normativas con carácter de Ley, aunque a pesar de que el texto, a nuestro criterio, está redactado en forma de una sanción para los propietarios extranjeros, existe el reconocimiento constitucional del tema tributario.

Al transcurrir el llamado tercer año de la revolución<sup>37</sup> Máximo Gómez concibe la campaña de la Reforma, decidiendo situar sus tropas con una correlación de fuerzas con el objetivo de sofocar las fuerzas españolas, para lo cual era de vital trascendencia la movilidad de sus hombres y, como es conocido utilizaban métodos que causaban desgastes físicos en sus contrarios teniendo en cuenta las características del clima así como las condiciones de las zonas en las que se desarrollaban las contiendas.

En cumplimiento de lo dispuesto en la Constitución de Jimaguayú, se libró convocatoria en las tropas del Ejército para elegir delegados para la nueva Asamblea Constituyente, la que estuvo estampada por dos aspectos trascendentales y que fueron, tanto las discrepancias entre los poderes civil y militar como el aumento del interés norteamericano sobre los hechos que acaecían en Cuba, con su marcado interés, claro está, de apoderarse de la Isla.

---

<sup>35</sup> Constitución de Guáimaro (1ro de abril de 1869)

<sup>36</sup> Constitución de Jimaguayú (16 de septiembre de 1895)

<sup>37</sup> Torres Cuevas, E y Loyola Vega, O. Historia de Cuba. 1492-1898 formación y liberación de la nación cubana. Ed. Pueblo y Educación. 2006 tercera edición.



La composición de la Asamblea fue de cuatro miembros por cada uno de los territorios en los que operaban los seis cuerpos del Ejército libertador y que de esos veinticuatro miembros, fue proclamado, pero se negó a tomar posesión y actuar en la misma como representante por el sexto cuerpo, el doctor Eusebio Hernández<sup>38</sup> por entender que habían evitado las autoridades militares su elección en las Villas.

Lo anterior evidencia las diferencias notables que existieron desde la concepción de un gobierno militar en la Isla en años como el 1885, fecha en que Martí discrepó con Gómez y Maceo sobre la posibilidad de organizar un gobierno puramente militar, aunque ya para 1895, guerra preparada por Martí y que justamente es reconocida con su nombre, observó que tenía que contar con todos los hombres en la medida de lo posible, no solo los que habían protestado con Maceo en Baraguá, sino también con los que había conducido Gómez en la gran protesta que significó la Guerra Chiquita de 1879 y 1880.

Es así que el 17 de enero de 1897 el General Gómez nombró siete Jefes del Ejército para que estudiaran el conflicto existente con el Gobierno por causa de la organización militar y que se negaban a aprobar la Ley Orgánica del Ejército Libertador sometida al gobierno y, que ante tal situación ya Gómez había planteado su renuncia, cuestión que significaba un gran peligro<sup>39</sup> para la independencia, pero afortunadamente se llegó a un acuerdo con el Gobierno y se pudo continuar regularmente la lucha.

La Asamblea se desarrolló en un ámbito de profundos debates entre sus delegados y que arrojaron como resultado la aprobación de la Carta Magna, identificada como la Constitución de la Yaya, convirtiéndose así en la última del período independentista, exactamente el 30 de octubre de 1897, jurándola el Consejo de Gobierno, todas las autoridades civiles y el ejército.

Ciertamente existieron dos vertientes o ideas a defender, la primera relativa a mantener el Consejo de Gobierno que había creado la Asamblea de Jimaguayú y otros la minoría<sup>40</sup>, en esencia los representantes orientales que, defendían la idea de establecer la república con independencia absoluta de poderes pues si no se procedía de esa manera, dentro de muy poco tiempo los Estados Unidos intervendrían directamente contra España en la guerra cubana, tal y como ya había pronunciado el Presidente Cleveland sobre el gobierno revolucionario cubano y, ciertamente no reconocerían al gobierno del pueblo de Cuba en Armas.

De igual forma existía la idea de que el Consejo de Gobierno no debía mantenerse dado los conflictos que había creado con los jefes del Ejército y fundamentalmente con sus principales figuras como el general en Jefe Máximo Gómez. Así se consideraba que debía existir un Presidente de la República con todas sus facultades y que el ejército continuaría la guerra dirigida por los Generales de la Nación, dependiendo del Jefe del estado,

---

<sup>38</sup> Esta afirmación fue tomada del discurso leído por el Dr. Cosme de la Torriente y Peraza en una sesión de la Academia de la Historia de Cuba a comienzos del año 1952.

<sup>39</sup> *Idem.*

<sup>40</sup> *Ibid.*

creándose además una Cámara Legislativa y un Poder Judicial independiente, pero estas propuestas la seguían muy pocos delegados.

La nueva Constitución mantuvo la estructura del Gobierno acordada en el año 1895 pero introdujo modificaciones tales como:

1. Considerar al Secretario de la Guerra como superior jerárquico del Ejército Libertador.
2. El otorgamiento de los grados por parte del Consejo de Gobierno abarcaba hasta el grado de alférez, es decir que hasta un menor grado militar que la anterior Constitución.
3. No se menciona literalmente en el texto, pero se suprimió el grado de General en Jefe.

Esta Norma destina el Título II al reconocimiento de los Derechos individuales y políticos, título en el que específicamente establece en su artículo 7 “Nadie podrá ser compelido a pagar otras contribuciones que las acordadas por autoridad competente”, precepto que introduce el deber de cumplimentar las obligaciones tributarias y a la vez erige el reconocimiento tácito de los ingresos de esta naturaleza, por su parte el Título III establece los artículos contentivos del Gobierno de la República, reconociendo en la Sección I los Poderes Públicos, especificando en el artículo 15 que el Poder Ejecutivo reside en el Consejo de Gobierno y a la vez significa que éste tendrá facultades para dictar Leyes y Disposiciones de carácter general en consonancia con la norma autorizante, asimismo enfatiza en el artículo 16 y 17 respectivamente que la Administración de Justicia en lo criminal corresponde a la jurisdicción de Guerra y la civil recaerá a las Autoridades de ese orden tal y como regula la Ley.

La composición del Consejo de Gobierno aparece en la Sección II, preceptuándose en el artículo 18 que estará compuesto por un Presidente, un Vicepresidente y cuatro Secretarios de Estado para los asuntos de Guerra, hacienda, Exterior e Interior, teniendo todos voz y voto en las deliberaciones de este órgano. Ya el artículo 22 contiene como función de este Consejo el hecho de “Imponer contribuciones, decretar la inversión de los fondos públicos y pedir y aprobar cuentas de los mismos”, cuestión a nuestro juicio que centra la promulgación de normativas tributarias en este Órgano, máxime que el artículo 33 establece que “El Secretario de Hacienda será el depositario de los fondos nacionales y dependerán de él los asuntos relativos a la deuda Pública y Contabilidad”.

De hecho se observa un marcado centro de poder legislativo en el Consejo de Gobierno, lo que deviene en que no existe reconocimiento de este poder, solo se enuncia el ejecutivo y judicial, enfocando en el primero la facultad de dictar las diversas normativas.

A pesar que el Mayor General Enrique Loynaz del Castillo, expresara que “... la Asamblea de la Yaya no era una Constituyente...”<sup>41</sup>, resultó de la decisión que mediante votación allí se adoptó y, mostró que al existir

---

<sup>41</sup> Discurso que pronunció sobre la asamblea de Jimaguayú en la Academia de Historia de Cuba.1952

diferencias e incomprensiones que dieron lugar a la desunión de todos los que luchaban por una sola causa, la Independencia, enseñanza para los cubanos de hoy que reconocemos esta etapa de la historia de Cuba.

Se evidencia en estas etapas un respaldo constitucional al tema de los tributos, abarcando temáticas como la reserva de ley, la presencia de los aspectos financieros tributarios y la obligatoriedad de contribuir que indistintamente se regulan en los textos constitucionales que referenciamos. Es posible además afirmar que durante este período colonial, se dictaron diversas normativas jurídicas y Decretos presidenciales con respecto a los tributos, por supuesto con la característica de la imposición de los mismos, los que se hicieron más complejos con la lucha independentista que libraba el país.

Respetando la cronología de las normativas constitucionales estudiadas, como sucesora está la Constitución de 1901, la que contiene en el artículo 59 lo que se colige como un principio que se respetó en las posteriores normativas de este rango, y es lo referido a otorgarle la atribución al Congreso de establecer las contribuciones, impuestos, de carácter nacional que sean necesarios para las atenciones del estado. En su artículo 9.2, se dispuso que todo cubano está obligado a contribuir para los gastos públicos, en la forma y proporción que dispongan las leyes, particular que también se obliga a los extranjeros al equipararlos a los cubanos en cuanto a la obligación de contribuir con los gastos públicos del estado, la Provincia y el Municipio. De igual forma en su precepto 34 rezó “Nadie estará obligado al pago de contribución, ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes.”<sup>42</sup> Articulados que por sí mismos explican la claridad del principio de legalidad que regía a la tributación en el país, aunque no denota por sí solo que el mismo se cumplimentara o que la relación jurídica de esta naturaleza se pudiera caracterizar como equilibrada.

Posteriormente aparecen los Estatutos para el Gobierno Provisional de Cuba de 1933, en los que nada se dispuso en cuanto al tema tributario, en la Ley Constitucional de la República de Cuba del 11 de junio de 1935, se retoma los aspectos contenidos en la Constitución de 1901 en cuanto la obligatoriedad de los ciudadanos cubanos de contribuir con los gastos públicos, así como para los extranjeros, a lo que se une lo referido a las facultades del Congreso y aprobar presupuestos y demás facultades relativas a materia financiera.

Ciertamente como resultado de las luchas revolucionarias, nace la Constitución de 1940, en la que se preceptúa, al igual que la precedente Ley de Leyes, los aspectos relativos a la obligación de los ciudadanos cubanos y de los extranjeros de contribuir con los gastos públicos, aspectos contenidos en los artículos 9 inciso b) y 19 inciso e) respectivamente. Aunque como nota distintiva a señalar es que, en los artículos números 43 y 45 se hace mención a lo referido a que la Familia tenía la protección del Estado y que el régimen fiscal se aplicaría de acuerdo con las normas de protección a la familia que en la Constitución se establecían, en correspondencia con ello se estableció en el artículo 91 “el padre de familia que habite, cultive y explote directamente una finca rústica de su propiedad, si su valor no excedía de \$ 2000.00 podía declararla con carácter irrevocable como propiedad familiar, en cuanto fuere imprescindible para su vivienda y subsistencia y

---

<sup>42</sup> Constitución de 1901.

quedará exenta de impuesto..."<sup>43</sup> las mejoras que excedieran de esa cifra sí abonaría los impuestos correspondientes.

Esta Ley Suprema crea el Ministerio de Hacienda, el cual pasa a regir la Administración Tributaria del país y en 1953 se crea el denominado Tribunal de Cuentas con el objetivo de asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los tributos. En cuanto a la territorialidad de la tributación, la Constitución prevé que las provincias y los municipios además de ejercer sus funciones propias, coadyuvan a la realización de los fines del Estado, esta técnica de política administrativa hizo que los municipios y las provincias gozaran de una autonomía reconocida como limitada en la propia Constitución, se reconoce a éstos soberanía financiera dentro de sus respectivas esferas, y la tutela de los monopolios fiscales del Estado, un ejemplo de ello era la lotería nacional.

Para finales de la década de los 40, no se promulgaron legislaciones relativas a los tributos, quizás asociado a que en estos años el destino y utilización de los recursos recaudados estuvieron totalmente alejados del fin para el cual han estado concebidos, obsérvese que la historia ha ofrecido todos los elementos que permiten afirmar que, el tesoro público era objeto de corrupción y respondían a los intereses de los Estados Unidos, pues aún con la intervención yanqui, quedó vigente la estructura jurídica heredada de la colonia, modificándose solo de acuerdo a la circunstancias los diferentes cuerpos legales vigentes, mediante órdenes militares. Lo que sí se realizó por los Estados Unidos fue la reestructuración de la Hacienda Pública y la adecuó a sus intereses capitalistas e inversionistas, aportando a la isla cubana muchos de sus usos y costumbres fiscales.

Finalmente de este período es posible reconocer que esta Ley Suprema resultó ser el fruto de las luchas revolucionarias de los años 30 y es evidente que se tuvieron en cuenta aspectos cardinales de vital importancia en cuanto a los derechos y obligaciones de los ciudadanos, lo que contienen de manera acertada la relativo a los deberes de los ciudadanos a contribuir con el Estado en sus gastos. Con el golpe de Estado del 10 de marzo de 1952, fue anulada la citada Constitución. Batista, quien proclamó sus estatutos constitucionales para servir a sus propósitos. No obstante en cuanto al tema fiscal se mantuvo igual tratamiento en cuanto al deber de contribuir con los gastos del estado por parte de los ciudadanos cubanos y extranjeros, así como lo relativo a la aplicación del régimen fiscal de acuerdo a las normas de protección de la familia.

Con el triunfo de la Revolución, el 1ro de enero de 1959 se dictaron estatutos que ponían en vigor la Constitución de 1940, con las modificaciones necesarias adoptadas al proceso revolucionario. La Ley Fundamental de febrero del 59 tuvo un carácter provisional, teniendo en cuenta los profundos cambios introducidos y modificaciones legislativas tales como la Reforma Agraria, la Reforma Urbana, la nacionalización de la Enseñanza, la Nacionalización de las grandes empresas económicas, la influencia creciente del movimiento obrero y de las masas populares en la vida del país, hacían obsoletos los viejos principios y marcos jurídicos.

---

<sup>43</sup> Constitución de 1940.

La asunción de la ideología marxista-leninista a partir de la declaración del carácter socialista de la Revolución, y las alianzas estratégicas sostenidas con la Unión Soviética fueron determinando que en la economía cubana casi desaparecieran determinadas categorías financieras como los cobros, los pagos, el crédito, los impuestos, y que incluso rebasáramos la clásica concepción de la economía socialista de que la propiedad estatal debía ser sobre los medios fundamentales de producción.

La Ley de Reforma Tributaria del año 1959, Ley No. 447, no evidenciaba el posterior desmontaje que sufrió el sistema tributario, pues ella misma declaraba como dos de sus motivos lograr que el gravamen sea utilizado, esencialmente, como instrumento y medio destinado a acelerar el desarrollo económico y social de la nación, dirigiendo sus recursos monetarios al establecimiento de nuevas industrias y a diversificar las producciones. En segundo lugar, procurar que el peso de los tributos y la presión fiscal generada por ellos, se distribuya y reparta con equidad, en razón de la expresión o manifestación de la capacidad económica demostrada.

La ley No. 863 de 17 de agosto de 1960 viene a modificar la normativa anterior, debido a la necesidad de incrementar los ingresos fiscales para garantizar el financiamiento de los programas de desarrollo del país, de ahí el aumento en los tipos impositivos. La ley No. 998 de 5 de enero de 1962 tampoco responde abiertamente a una política de supresión del tributo, todo lo contrario, al ser la primera ley fiscal después de la promulgación del carácter socialista de la revolución reconoce que constituye un vínculo para nuestro desarrollo económico y un importante factor de la edificación del socialismo. Esta ley constituye una ruptura con el sistema impositivo anterior y en consecuencia rescinde los impuestos provinciales y municipales y le otorga un especial tratamiento a las empresas estatales, creando un supuesto tributo denominado aporte de las empresas estatales al Presupuesto de la Nación.

En el año 1967 se aprobó la Ley No. 1213, de 27 de junio, con la cual se entronizaron en Cuba los criterios y teorías desarrolladas por la doctrina socialista del este de Europa contra la tributación en general, y muy especialmente contra la imposición indirecta, que postulaban, esencialmente, el rechazo a la tesis de la imponibilidad tributaria por parte del Estado. Esta teoría socialista propugnó la generación de los fondos públicos a través de la redistribución de las ganancias de las empresas estatales hacia los fines de la satisfacción de las necesidades de la población, renunciando, como principio, al tributo como fuente de recaudación esencial de dichos fondos.

## **II. 2 Consideraciones en torno al reconocimiento fáctico constitucional del deber de contribuir.**

La Constitución de 1976, devino de un anteproyecto de Constitución, que fue redactado por la Comisión de Partido y Gobierno designado por acuerdo conjunto del Buró Político del Partido Comunista de Cuba y del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, el 22 de octubre de 1974. El pueblo tuvo amplia oportunidad de discutir ese anteproyecto en asambleas efectuadas en todo el país y fue sometido a referendo el 15 de febrero de 1976, convirtiéndose en reflejo no solo de las realidades existentes, sino que coadyuvó a las transformaciones subsiguientes en la dirección deseada, asimismo expresó y consolidó en el nivel jerárquico más alto las transformaciones socialistas del país.

En las condiciones en que se promulga la Constitución socialista de 1976, no es de extrañar que, siendo consecuente con la política que se había seguido hasta el momento, la materia tributaria no se haya tenido en cuenta. En ese entonces el tributo no poseía ningún protagonismo en la economía cubana, lo que se mantuvo de esta forma hasta la década del 80, cuando se intentó revivir la tributación mediante la entrada en vigor del Decreto -Ley No. 44 de 6 de julio de 1981, disposición que, a fin de cuentas, no vino a sistematizar la dispersa y contradictoria legislación tributaria imperante.

El Decreto-Ley No. 44/81 deroga la Disposición Final Primera de la Ley No. 1213/67, mediante la cual se eximía del pago de cualquier impuesto a los organismos y empresas estatales. La entrada en vigor de esta norma se debió a la nueva política de Dirección y Planificación de la Economía que se aprueba en el primer Congreso del Partido Comunista de Cuba celebrado en el año 1975, por la cual se le atribuyó personalidad jurídica propia a las empresas estatales y en consecuencia se les habilitó como futuros contribuyentes.

A pesar de que en esta década se intentó tomar algunas medidas de orden fiscal, estas fueron totalmente desacertadas, como sostiene Gil Vinseiro : A manera de ejemplo, el Decreto-Ley 50/1982, que regulaba el sector mixto, estimulaba la inversión extranjera, mientras que los impuestos y tipos impositivos a que se obligaba el resto del sector empresarial privado fueron diseñados en momentos en que, por las exigencias de una economía socialista incipiente, se pretendía desestimular la existencia de la propiedad e inversión privada, tanto nacional como extranjera. En tal sentido, ante hechos económicos relativamente iguales y características similares de los contribuyentes, se observaban cargas fiscales diferentes<sup>44</sup>.

Sin embargo ya para la década de los años 90 existía otra contexto que fue preciso acotar en esta Norma, provocado por la desaparición del campo socialista y el inicio del denominado “Período Especial”<sup>45</sup> en Cuba, etapa en que la máxima dirección del Estado tuvo que pronunciarse por abrir el abanico de relaciones internacionales e introducir cambios que favorecieran la supervivencia de las conquistas alcanzados en el régimen social escogido, defendido y honrado por la mayoría de los cubanos.

Entre los principales cambios en la Ley Fundamental es posible mencionar que se adicionaron tres capítulos: Extranjería, la División Político – Administrativo. Se modificaron 77 artículos, de un total de 141, se redujo a 137. Se preservaron las definiciones de principios y se encomendaron a las leyes ordinarias su desarrollo. En el orden económico se reconoce una nueva forma de propiedad: la de las empresas mixtas. La propiedad del Estado es ahora sobre los medios fundamentales de producción pudiendo enajenar propiedades a personas naturales o jurídicas.

---

<sup>44</sup> Gil Vinseiro Alejandro. La necesidad de la recaudación pública y la afectación patrimonial en Cuba; disponible en: [www.gestiopolis.com](http://www.gestiopolis.com).

<sup>45</sup> Es reconocida como la etapa más difícil económicamente que ha enfrentado el proceso revolucionario cubano y por ende los ciudadanos, fue consecuencia del desplome o desaparición del campo socialista de Europa, región con la que Cuba mantenía su intercambio comercial mayoritario, a lo que se unió el acérrimo bloqueo de los EEUU hacia la Isla.

De hecho, se encaminaron acciones hacia el establecimiento de un Sistema Tributario en el país, aprobándose por el Parlamento cubano en el año 1994 la Ley No. 73 “Del Sistema Tributario” que constituyó, sin lugar a dudas, el principal aporte normativo a la materia financiera cubana en esa etapa. Su proyección institucional dentro del ordenamiento tributario vinieron a finiquitar la omisión legal de cerca de dos décadas de acumulación de normas no coherentes con el entorno económico que les dieron origen, situación que indudablemente laceró la cultura tributaria y el concepto del deber de los cubanos de contribuir con el gasto público y que, evidentemente, unido a otros factores ha ocasionado que hoy no aparece con claridad en los ciudadanos la identificación de tal deber, a pesar de asumirse por los mismos los beneficios sociales que les ofrece el Estado, a través del financiamiento que respalda el Presupuesto, el que, objetivamente, requiere de ingresos públicos suficientes.

Por su parte, Prieto Valdez considera que el artículo 64 del capítulo VII: Derechos, Deberes y Garantías fundamentales, es suficiente fundamento para avalar la constitucionalidad del deber de contribuir en Cuba, pues este debe ser considerado un deber cívico y social, por tanto está incluido dentro del conjunto de deberes cívico que debe respetar la ciudadanía. Esta posición, tiende a suplir mediante una interpretación extensiva la falta de disposición expresa de nuestro texto, pero al igual que la anterior, limita los sujetos obligados solo a las personas naturales, excluyendo así a las personas colectivas, sujetos también de la tributación<sup>46</sup>.

En principio, desde el punto de vista doctrinal, frenan las propuestas teóricas que en esta materia pudieran hacerse, porque si el problema se resuelve con una simple interpretación, entonces no se hace necesario reformar nuestra Constitución y por tanto no se necesita desarrollo teórico en ese sentido; y por otra parte, si asumimos que nuestra Constitución si prevé el deber de contribuir, y por los preceptos que se aluden, solo se limita a las personas naturales, entonces, todas las disposiciones, incluida la Ley del Sistema Tributario cubano, que establecen la tributación también para el caso de las personas jurídicas, estarían sobrepasando el mandato constitucional, sin contar en el primer caso se estaría cuestionando el procedimiento seguido en la reforma constitucional de 1992.

Indudablemente Cuba hoy muestra otro escenario, en el que también requiere movilidad de sus ingresos, crecimiento de la economía, inserción en el comercio internacional y nuevamente la idea recurrente del perfeccionamiento cubre un proceso que fue iniciado por el Partido Comunista de Cuba, luego respaldado con la participación activa del pueblo y que se han convertido en puntos de mira, en guías, en principios, más que informadores, rectores del actual proceso de identificación, mejora y actualización del modelo económico<sup>47</sup>, nos referimos a los denominados Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución<sup>48</sup>, en

---

<sup>46</sup> Prieto Valdez, Martha. Derecho Constitucional Cubano. Editorial Félix Varela La Habana 2007.

<sup>47</sup> Denominación que es consignada en la Resolución sobre los Lineamientos de la Política económica y social del Partido y la Revolución.

<sup>48</sup> Fueron aprobados el 18 de abril de 2011, en la celebración del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba y posteriormente sometidos a aprobación ante la Asamblea Nacional del Poder Popular.

los que se reconoce el perfeccionamiento de la Política Tributaria, ajustándola a la realidad cubana, sin obviar las regulaciones sobre esta materia en legislaciones modernas, por lo que se promulgó el 23 de julio de 2012, la Ley No. 113 “Del Sistema Tributario” que entró en vigor el 1ro de enero de 2013 y que estructuralmente refleja indicios de un Código, específicamente se dedica el Libro Sexto a enunciar procedimientos, aunque son reglamentados por el Decreto No. 308 que se constituye en el “Reglamento de las Normas Generales y los Procedimientos Tributarios.” Estos cuerpos legales muestran signos de perfeccionamiento, reconociéndose Principios Básicos que dirigen la Política Tributaria en el país, los que se entremezclan con los principios propios de Justicia Tributaria y, que de manera evidente denotan las líneas a cumplimentar por el proceso de modificaciones de la economía cubana, es así que se examinan:

La obtención de Ingresos suficientes para respaldar las decisiones de gasto social: en nuestro criterio en un país con un régimen social enfocado en los beneficios a sus ciudadanos se muestra vital la colaboración y cumplimiento cívico de todos los ciudadanos con el gasto público.

Lograr la Cultura tributaria y la responsabilidad social de los ciudadanos: aspecto que consideramos denota aún la necesidad de diseñar estrategias dirigidas a todos los niveles de enseñanza y a la población en general.

Realizar la redistribución de los ingresos y la protección a las personas de más bajos ingresos: aspecto que ha ido cumplimentando el Estado cubano pero es evidente que con la captación de los ingresos tributarios el Presupuesto denotará una especie fresca para destinar ingresos para estos fines.

Generalidad en la aplicación de los tributos. Aplicación gradual en consonancia con los cambios económicos y sociales que se operen en el país.

Carácter activo y flexible: particular que obedece ciertamente a la aplicación gradual de la Ley tributaria y que a través de la Ley del Presupuesto del Estado se podrá ir instrumentando.

Promover la eficiencia en la producción de bienes y prestación de servicios.

Sencillez de las normas, los procedimientos y trámites tributarios: aspiración que se requiere, ante el inminente desarrollo de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Implicación de los gobiernos locales en la búsqueda de ingresos para sus presupuestos: cuestión de vital importancia en el desarrollo territorial.

Sistema de control tributario: aspecto que conllevará a un status de obediencia y observancia de las obligaciones tributarias fijadas en las normas jurídicas.

Ley No. 113, mantiene el reconocimiento de la Generalidad, la Equidad de la Carga Tributaria y la Capacidad Económica, redacción similar que su antecesora. Al advertir estos principios, es posible comprender que la Generalidad es la proyección del principio de Igualdad, ya que obliga a tributar a todos los que se encuentren en igualdad de condición, explicación que se puede resumir en lo consignado por Sainz de Bujanda “El principio de Generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas



públicas.”<sup>49</sup> En cuanto a la Equidad en la carga tributaria es una proyección directa del principio de igualdad reconocido en la Constitución, que en modo alguno significa uniformidad, sino la posibilidad de aplicar tratamientos diferenciados a capacidades económicas similares, por lo que se puede observar que capacidades económicas similares reciban tratos diferenciados, atendiendo a otros criterios objetivos y razonados. Por su parte la Capacidad económica informa la obligación (deber) de contribuir, que actualmente se interpreta como una obligación al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento del gasto público se realiza de acuerdo con su capacidad económica, es así que una extensión a este principio es el de no confiscatoriedad que significa que el efecto de la tributación no puede anular la capacidad contributiva que la ha fundamentado.

Cierto es que, en varios países<sup>50</sup> contienen en su texto Constitucional claramente regulado el deber de contribuir de los ciudadanos, reflejándose directamente esta obligación.

Por su parte en Cuba, la Ley Fundamental enuncia principios tales como el de legalidad, Solidaridad, Justicia e Igualdad. Pero no basta con su mero reconocimiento general pues para su materialización es indispensable su proyección, ya que el deber de contribuir responde también a principios que se garanticen en el ámbito tributario, en ello se constituye la relevancia de los Principios de Justicia Tributaria, sobre los cuales Lozano Serrano afirma de manera acertada que “Los principios vienen a garantizar la concreción de los valores de igualdad y justicia, pues no se trata el mero pago de una cantidad monetaria al Estado, sino debe observarse los principios de justicia sin el cual es inadmisibles el pago de tributos”.<sup>51</sup>

De igual forma al discernir el deber de contribuir, en la actual Constitución cubana, aflora una regulación que podría llamarse indirecta, pues al analizar el artículo 34 que reza, “los extranjeros en el territorio de la República se equiparan a los cubanos: en la obligación de contribuir a los gastos público en la forma y en la cuantía que la ley establece”<sup>52</sup> aunque esta obligación para los ciudadanos cubanos, no está de forma explícita, lo que motiva la calificación consignada si es mirada con esta óptica, amén de que también conduce al tema examinado la redacción del artículo 64 en su último párrafo en el que se establece “Es deber de cada uno cuidar la propiedad pública y social, acatar la disciplina del trabajo, respetar los derechos de los demás, observar las normas de convivencia socialista y cumplir los deberes cívicos y sociales.” Innegable es que, en este precepto, se positivizan concentradamente varios deberes al enunciar los *cívicos y sociales*, lo que podría conducir a colegir que en los primeros está contenido el deber de contribuir, concibiéndose como una interpretación acertada al momento de invocar la regulación constitucional de este obligación, aunque no es menos cierto, que de una manera notablemente garantista en concordancia con el contexto actual y la

---

<sup>49</sup> Sainz de Bujanda. “Lecciones de Derecho Financiero”, Madrid, 1993.

<sup>50</sup> España es una muestra de ello.

<sup>51</sup> Lozano Serrano. “Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre derecho financiero y tributario” Editorial Civitas, Madrid,1990,p.107

<sup>52</sup> Constitución de 1976, con las modificaciones de 1992.

naturaleza de la relación jurídica *ex lege* que contiene, se requieren los pronunciamientos relativos a los principios que informan tal deber causante del nacimiento de la citada relación, aspectos que fueron esgrimidos y conllevan a la necesaria materialización de la seguridad jurídica del ciudadano que cumplimenta su obligación pecuniaria, es por ello que, la consecución de la voluntariedad contributiva no se alcanza sólo como resultado de la toma de acciones administrativas de asistencia y atención, dependerá en gran medida de la sencillez, claridad y coherencia de las normas legales, que en su praxis resulta tan deletérea la inseguridad jurídica, lo que fundamenta nuestro criterio de la necesidad que se jerarquice en la Constitución cubana el deber de contribuir de los ciudadanos y en correspondencia con ello los principios que informan la relación jurídica tributaria, lo que mostraría el rigor y lo ineludible que es, poseer una Ley de Leyes, clara y explícita por la significación que dimana para el Estado y la sociedad cubana actual, en busca de su progreso.

## **CONCLUSIONES**

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos presenta múltiples fundamentos, entre ellos, el principio de solidaridad social y económica y la función social de la propiedad. Esta obligación se configura conforme a ciertos principios e involucra derechos de rango constitucional. Con esto, se pone de manifiesto que el poder tributario se basa en un deber fundamental de contribuir a los gastos públicos exigible a los ciudadanos, originado en la exigencia de cubrir las necesidades públicas y de cumplimiento de los fines sociales que el Estado debe perseguir para satisfacer otros derechos individuales.

En los textos legales de rango constitucional en Cuba que anteceden la actual Ley Fundamental aparecen contenidos referencias al tema de los tributos, la obligatoriedad de contribuir con los gastos públicos, así como preceptos que permiten apreciar la reserva de ley en relación con la tributación.

En el nuevo contexto de cambios y modificaciones es pertinente que se retome en la Ley Suprema la regulación expresa en cuanto al deber de contribuir con los gastos públicos que, son en sí mismos un beneficio para la sociedad en general y revisten vital importancia en la materialización de la seguridad jurídica que debe prevalecer en la aplicación de las normas tributarias a partir de la jerarquización de los principios en que se sustentan.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Alegre, Martínez Miguel Ángel. Los Deberes en la constitución Española: Esencialidad y Problemática. [En línea] [Consultado 5 de junio 10.30 am] Disponible en: <http://repositorio.uam.es>

Carbonell, Martínez Damaris. Deber de contribuir con los gastos públicos. Un acercamiento a su regulación constitucional en Cuba. [En línea] [Consultado 5 de junio 11.30 am] Disponible en: [www.monografias.com](http://www.monografias.com)

Calvo, Ortega Rafael. ¿Hay un principio de justicia tributaria? [En línea] [Consultado 28 de mayo 12.30 pm] Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372012000300016>

Casas, Osvaldo Jose. EL deber de contribuir y el Principio de Generalidad [En línea] [Consultado 20 de mayo 9.30 am] Disponible en: [www.derecho.uba.ar/multimedia/](http://www.derecho.uba.ar/multimedia/)

Colectivo de autores. Texto de estudios de Derecho Financiero.

Colectivo de Autores. Derecho Constitucional General y Comparado. Ediciones Félix Varela. La Habana 2007.

Colectivo de Autores. Concepto de Tributo: Una perspectiva comparada Brasil -España; Revista de Derecho de Sao Paulo julio –diciembre 2013.

C Tapia Javier. Bases para un debido proceso tributario: Tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes; Revista Chilena de Derecho, volumen 32, No 2 del 2005.

Durán, Rojo Luis Alberto. La noción del deber constitucional de contribuir. Un Estudio Introductorio; Editorial Palestra, Lima.2006.

Fernandez Bulté Julio; Historia General del Estado y el Derecho. Editorial Félix Varela; La Habana 2007.

Gil, Vinseiro Alejandro. La necesidad de la recaudación pública y la afectación patrimonial en Cuba [En línea] [Consultado 12 de mayo 2.30 pm] Disponible en: [www.gestiopolis.com](http://www.gestiopolis.com).

Mijangos, Borja María de la Luz. Conceptos Generales de derecho financiero [En línea] [Consultado 20 de mayo 2.30 pm] Disponible en: [biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/4.pdf](http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/4.pdf)

Pauner, Chulvi Cristina. El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. ISBN 84-259-1146-X [En línea] [Consultado 20 de mayo 8.30 am] Disponible en: [dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709](http://dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709)

Peces Barba Martínez Gregorio. Los deberes fundamentales [En línea] [Consultado 21 de mayo 9.30 am] Disponible en: [www.biblioteca.org.ar/libros/141725.pdf](http://www.biblioteca.org.ar/libros/141725.pdf).

Prieto, Valdez Martha. Derecho Constitucional Cubano. Editorial Félix Varela La Habana 2007.

Quiñónez, Gastélum Octavio Jesús. Tesis doctoral en estudios fiscales [En línea] [Consultado 21 de mayo 10.30 am] Disponible en: Biblioteca virtual [eumet.net](http://eumet.net)

Rodríguez, Bereijo Álvaro. El Deber de Contribuir como deber Constitucional: su significado jurídico; Revista española de derecho financiero No 125,2005 [En línea] [Consultado 19 de mayo 3.30 pm] Disponible en: [dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709](http://dialnet.unirioja.es/servlet/extaut?codigo=72709)

Rawls y la idea del deber de asistencia como principio de justicia global; Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso No.40 Valparaíso ago. 2013. [En línea] [Consultado 19 de mayo 8.30 am] Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512013000100022>

Rubio, Llorente Francisco. Los deberes constitucionales; Revista Española de Derecho Constitucional No 26, mayo-agosto del 2001.

Sainz de Bujanda. "Lecciones de Derecho Financiero", Madrid, 1993.p 104.

Sánchez Serrano. Tratado de Derecho financiero y Tributario Constitucional [En línea] [Consultado 28 de mayo 2.30 pm] Disponible en: [repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/29567/pauner.pdf?](http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/29567/pauner.pdf?).

Spisso, R. Rodolfo. Nociones de derecho constitucional tributario. El programa constitucional. Derecho de propiedad y tributos [En línea] [Consultado 28 de mayo 1.30 pm] Disponible en: [www.laley.com.ar/Product/Details/1590](http://www.laley.com.ar/Product/Details/1590)

Simón, Otero Liana. Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana [En línea] [Consultado 28 de mayo 2.30 pm] Disponible en: [www.juridicas.uman.mx](http://www.juridicas.uman.mx)

Torres Cuevas, E y Loyola Vega, O. Historia de Cuba. 1492-1898 formación y liberación de la nación cubana. Ed. Pueblo y Educación. 2006 tercera edición.

Lozano Serrano. “Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre derecho financiero y tributario” Editorial Civitas, Madrid, 1990, p.107

## **LEGISLACIÓN**

Constituciones cubanas hasta la vigente.

Ley No. 447 de 1959, “Reforma Tributaria”.

Ley 73 de 1994, “Del Sistema Tributario”.

Ley No. 113 de 2012 “Del Sistema Tributario”

Decreto Ley No.169 de 1997, “De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios”.

Decreto No. 308 de 2012. “Reglamento de las normas generales y de los Procedimientos Tributarios.”