

EN EL DILEMA DE JANO. UN COMENTARIO A LA SENTENCIA 1221/2014 DEL TRIBUNAL SUPREMO POPULAR DE CUBA

JANO'S DILEMMA. A COMMENTARY
ON RULING 1221/2014 OF THE
PEOPLE'S SUPREME COURT OF CUBA

NO DILEMA DE JANO.
UM COMENTÁRIO À SENTENÇA
1221/2014 DO TRIBUNAL
SUPREMO POPULAR DE CUBA

REYNIER LIMONTA-MONTERO*

* orcid.org/0000-0002-7698-4240. Universidad de Oriente, Cuba.
rlimonta@fd.uo.edu.cu

RECIBIDO: 04 DE MARZO DE 2015. ENVÍO A PARES: 25 DE OCTUBRE DE 2016.
APROBADO POR PARES: 18 DE SEPTIEMBRE DE 2017. ACEPTADO: 18 DE ENERO DE 2018.

DOI: 10.5294/DIKA.2018.27.1.3

PARA CITAR ESTE ARTÍCULO / TO REFERENCE THIS ARTICLE / PARA CITAR ESTE ARTIGO
REYNIER LIMONTA-MONTERO, "EN EL DILEMA DE JANO. UN COMENTARIO A LA SENTENCIA
1221/2014 DEL TRIBUNAL SUPREMO POPULAR DE CUBA", EN *DIKAION*, 27, 1 (2018),
PP. 51-69. DOI: 10.5294/DIKA.2018.27.1.3

RESUMEN

El problema de la interpretación judicial y los alcances de los dictados de la ley ha sido y será uno de los más difíciles asuntos teóricos en la llamada ciencia del derecho. Sin embargo, dada la obligatoriedad de la interpretación judicial y su carácter de norma jurídica concreta, resulta un aspecto imprescindible para juristas, estudiosos y operadores jurídicos en general. El presente trabajo delinea estos asuntos y tiene como centro la decisión del máximo foro judicial cubano en un recurso presentado en materia tributaria. Por la alta investidura de esta esfera judicial, es lógico que sus decisiones implican a todo el sistema de tribunales y conforman una pauta interpretativa para casos revestidos de características similares. Por otro lado, la *ratio decidendi* del caso analizado tiene vínculos profundamente interdisciplinarios y polisémicos, lo que crea un nexo, descrito en este trabajo, entre el mandato constitucional, lo ordenado por las normas y la práctica sobre estas mismas materias. Se trata del análisis de una materia emergentemente vigorosa en medio de la llamada actualización del modelo económico cubano.

PALABRAS CLAVE

Hecho imponible; sujeción tributaria; exención tributaria.

ABSTRACT

The problem of judicial interpretation and the scope of the dictates of the law have and will continue to be one of the most difficult theoretical issues in the so-called science of law. However, the obligatory nature of judicial interpretation and its characteristic as a specific legal norm make it an essential aspect for jurists, scholars and judicial personnel in general. This work outlines these matters in light of a ruling by Cuba's highest court on an appeal filed with regard to a tax case. Being the Supreme Court, its decisions logically affect the entire judicial system and constitute a pattern or precedent for the interpretation of other cases with similar characteristics. Moreover, the ratio decidendi on which the case in question is based has profound interdisciplinary and polysemous links that create a nexus between the mandate outlined in the Cuban constitution, what is ordered by law and what occurs in practice with respect to such matters. That nexus is described in this work and is part of an analysis of a vigorously emerging issue in the midst of the so-called updating of Cuba's economic model.

KEYWORDS

Tax; tax exemption; tax subjections.

RESUMO

O problema da interpretação judicial e dos limites dos mandados de lei tem sido e deve ser um dos assuntos teóricos mais difíceis dentro da chamada “Ciência do Direito”. No entanto, dada a obrigatoriedade da interpretação judicial e seu caráter de norma jurídica concreta, ela resulta em um aspecto imprescindível para juristas, cientistas e operadores jurídicos em geral. O presente trabalho delinea esses tópicos e tem como problemática central a decisão da Suprema Corte de Cuba na resolução de um recurso apresentado em matéria fiscal. Pela alta investidura dessa esfera jurídica, é lógico que suas decisões influenciam todo o sistema tributário e constituem uma pauta interpretativa para casos com características similares. Por outro lado, a *ratio decidendi* do caso analisado tem vínculos profundamente interdisciplinares e polissêmicos, o que cria uma conexão, descrita neste trabalho, entre mandados constitucionais, o mandado pelas normas e a prática sobre essas mesmas matérias. Trata-se da análise de uma matéria emergentemente vigorosa em meio à chamada “Atualização do Modelo Econômico Cubano”.

PALAVRAS-CHAVE

Isenção tributária; sujeições tributárias; tributo.

SUMARIO: EXORDIO NECESARIO. 1. EL DILEMA DE JANO. CONTEXTO DE LA *RATIO DECIDENDI*. 2. *OBITER DICTA* Y *RATIO DECIDENDI*: SIMBIOSIS JUDICIAL DIFICULTOSA. 3. A MANERA DE CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

El sistema fiscal es el mejor punto de partida en la investigación de una sociedad, particularmente, si no exclusivamente de su vida política. El ánimo de un pueblo, su nivel cultural, su estructura social... todo eso y mucho más se encuentra en su historia fiscal.

DAVID SCHUMPETER

EXORDIO NECESARIO

El problema de la interpretación jurídica es uno de los temas más llevados y traídos dentro de la llamada ciencia del derecho y, quizá, uno de los dilemas que seguirá alimentando a estudiosos de todo signo dada la multiplicidad de factores que se intersecan en un tema polisémico como este. Conocida es la frase napoleónica al respecto. En el caso cubano¹ es un asunto poliédrico *ab initio*, ocasionado en parte por las diferentes posturas adoptadas por muchos de los especialistas en el tema. Por ello, el presente trabajo tiene como centro analizar las implicaciones en materia tributaria y constitucional que para el ordenamiento jurídico cubano tiene la decisión judicial expresada en la sentencia 1221 del 2014, dictada por el Tribunal Supremo Popular de Cuba; de igual manera, fundamentar el contexto en que tal decisión resultó adoptada y el camino jurídico que comienza a delinear, sobre todo en relación con la actualización del modelo económico cubano.

1. EL DILEMA DE JANO. CONTEXTO DE LA *RATIO DECIDENDI*

Cual Jano romano transcurre en Cuba la llamada transformación del modelo económico insular, signado esencialmente por la aparición de nuevos sujetos en el tráfico jurídico económico, el cambio en el modelo de gestión, así como un interés estatal de sanear las finanzas públicas, objetivo perfectamente comprensible

1 En el caso del ordenamiento jurídico cubano es trascendente aclarar que la jurisprudencia no es reconocida explícitamente como fuente de derecho, al no establecer la Constitución un sistema de fuentes, con lo que los criterios interpretativos sobre la base de la reiteración de fallos por las salas del máximo foro judicial cubano, el Tribunal Supremo Popular, quedan de *iure* excluidos; no obstante, el artículo 630.1 de la Ley de Procedimiento Civil, Administrativo, Laboral y Económico, que regula el recurso de casación, establece su procedencia cuando “la sentencia o resolución contenga infracción por falta de aplicación, interpretación errónea o aplicación indebida, con trascendencia al fallo, de las leyes, de las interpretaciones de estas emanadas del Consejo de Estado, de las instrucciones de carácter obligatorio dictadas por el Pleno del Tribunal Supremo Popular o su Consejo de Gobierno, recogiendo la experiencia de la actividad judicial en la interpretación y aplicación de las leyes, o de las decisiones dictadas por esos órganos al evacuar consultas de los Tribunales sobre conflictos entre leyes y otras disposiciones de rango normativo inferior”; ello, unido al mandato constitucional presente en los artículos 121 al 123, establecen la base hermenéutica en relación con la obligatoriedad de observar su interpretación por los tribunales de inferior instancia.

cuando se tiene un presupuesto deficitario por un prolongado periodo de años e incapaz de sustentar las necesidades de desarrollo de la economía nacional, y con una falta de liquidez crónica en las divisas internacionales. En este último objetivo se inscribe el fortalecimiento del sistema tributario, dotado de nuevas regulaciones, y con capacidad para actuar en situaciones no previstas en épocas anteriores.² Por supuesto, esta característica demanda una administración tributaria capaz de valerse de instrumentos científicos en todo el proceso de exacción fiscal, sobre todo por el sinnúmero de conflictos, antes inexistentes, producidos ahora en virtud de las nuevas regulaciones que estimulan a un alto número de emprendedores. Cifras conservadoras hablan de más de 500.000 cubanos inscritos en el sector privado emergente.³ En el caso de los conflictos tributarios, por la experiencia práctica a falta de cifras oficiales, se han multiplicado exponencialmente por variadas razones, a saber: la multiplicidad de actividades existentes, la falta de estudios de recaudación específicos por áreas geográficas y acordes con la actividad realizada por el contribuyente, la inexperiencia de los sujetos, etc. Uno de los elementos más discutidos en los procesos es el relativo al rol que la Ley Tributaria⁴ ha previsto para el Registro de Contribuyentes, pues se ha convertido en una suerte de medio probatorio principalísimo en los procesos contenciosos administrativos de la materia, y que más adelante analizaremos detenidamente. Por otro lado, la ausencia de métodos modernos de fiscalización, así como un endeble rol de la contabilidad interna, mandato de la ley no reglamentado por la Administración Tributaria, de los emergentes privados ha redoblado el carácter antes señalado del mencionado registro.

Esta situación no es exclusiva de Cuba, aunque en la isla tiene características particularmente acentuadas, pues, como ha señalado sin ambages Andreas Boeckh, “en América Latina después de la independencia hasta el presente puede observarse una alta insuficiencia de las finanzas del Estado en relación con sus funciones”.⁵ Por otro lado, “las tres fuentes clásicas que la doctrina ha citado para que el Tesoro Público pueda obtener rápidamente recursos son extremadamente peligrosas ahora. Con una deuda exterior importante, con doble moneda nacional, y con un índice de presión tributaria alto es importante concentrarse en los problemas estructurales y no en atacar los efectos”.⁶ Tal principio ha de enarbolarse no solo en el ámbito estrictamente económico, sino en la aplicación del marco jurídico que interseca y envuelve estas situaciones sociales.

2 Reynier LIMONTA MONTERO, “En busca del signo de los cambios en Cuba. La cuestión tributaria en la Reforma Económica cubana”, en *Derecho y Cambio Social* 38 (2014), pp. 1-18.

3 Las últimas cifras ofrecidas por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social al cierre del primer semestre de 2017 son 567.982 personas que trabajan bajo esa modalidad. Véase Yaima PUIG MENESES, “Por la ruta de la actualización”, *Granma*, 1 de agosto de 2017, p. 3.

4 CUBA. ASAMBLEA NACIONAL DEL PODER POPULAR, “Ley del Sistema Tributario. Ordinaria”, *Gaceta Oficial de la República* XC (53) (2012). La Habana, Ministerio de Justicia.

5 Andreas BOECKH, “Deuda externa y política tributaria en América latina; un ejercicio en cinco pasos”, en *Diálogo Científico* 1 (1996), pp. 11-33.

6 Reynier LIMONTA MONTERO, “En busca del signo de los cambios en Cuba”, *op. cit.* p. 7.

En esta misma variante del análisis, el prolongado periodo temporal sin utilizar los mecanismos impositivos de manera general en la población, y la pequeña porción privada que interactuaba en estas relaciones comienza a jugarle una mala pasada a la propia organización tributaria, todo ello unido a factores históricos. Dentro de estos últimos radica la propia historia latinoamericana y se refiere en este aspecto que

... los impuestos coloniales se consideraban un pillaje organizado y esta actitud se transfería a los impuestos en los Estados independientes [...] parece que la apreciación de pillaje organizado no se limitó a la fase de la independencia sino que ha seguido existiendo hasta nuestros días.⁷

Todo ello entendiendo que la profusa época del caudillismo y las dictaduras militares, acaecidas con menos intensidad en Cuba, reforzó esta suerte de defensa del ciudadano contra la financiación de las tropelías de un Estado nada serio y ladronesco. Por otro lado, la corrupción en la propia administración ha sido un factor regional importante, pues es sabido que

... nuevos ingresos o un alza de impuestos no es tan peligroso para los grupos pudientes como una reforma administrativa. Una administración con poca calificación, sueldos bajos y por eso estructuralmente corrupta no constituye una amenaza. Según estimaciones en Colombia por cada dólar de soborno, el Estado pierde 20 dólares de impuestos y en el caso mexicano pudo demostrarse que por cada dólar invertido en la mejora de controles, el Estado ganó 25 dólares de impuestos.⁸

Esta situación de confrontación con su propia historia y una historia regional poco halagüeña presupone las fuertes tensiones que alrededor de la solución de los casos ocurren tanto en sede administrativa como judicial. Estas tensiones resultan a la larga perjudiciales tanto para el trabajo de la administración tributaria como para la revisión judicial de tales decisiones. Primero, esta mentalidad, junto a la carencia de instrumentos económicos transparentes y razonablemente indubitados, hace que las decisiones administrativas sean vistas como excesivas, en materia de determinación de la deuda; no es posible que la fórmula por aplicar para un subdeclarante o un presunto contribuyente, entendido como inscrito, y no haber desarrollado la actividad gravada, no sea pública o ningún experto en la administración pueda de manera clara explicar los extremos financieros de la decisión. Esta circunstancia lastra todo el proceso y sus consecuencias llegan hasta la fase judicial, pues convierte en prácticamente imposible el debate judicial sobre la esencia de la causa *petendi*, la deuda propiamente dicha. Estas falencias conforman el cierre de las circunstancias que, hemos explicado, rodean la decisión del caso comentado.

7 Andreas BOECKH, "Deuda externa y política tributaria en América Latina; un ejercicio en cinco pasos", *op. cit.*, pp. 11-33.

8 *Idem*.

2. OBITER DICTA Y RATIO DECIDENDI: SIMBIOSIS JUDICIAL DIFICULTOSA

La esencia del caso resuelto por el máximo foro judicial cubano estriba en una trabajadora cuentapropista –terminología insular en el marco de la reforma económica que describe a dos situaciones jurídicamente distintas, en primer lugar, al dueño del negocio privado y, en segundo lugar, a los trabajadores que laboran en este y que por ende no forman parte de la órbita estatal– que reclama no tener la obligación de satisfacer los tributos exigidos mediante la determinación de una deuda administrativa toda vez que no realizó las actividades gravadas. En sede administrativa se reconoce parcialmente su dicho y se elimina el 60% de la cantidad exigida mediante la resolución administrativa que solventa el recurso de alzada, y queda latente el restante monto, pues la administración tributaria aduce de manera explicativa en la disposición administrativa de marras que “consideramos importante esclarecer a la recurrente que se es sujeto de tributación una vez que la persona se inscribe en el Registro de Contribuyentes”. El proceso es llevado a sede judicial en virtud de lo dispuesto por la ley tributaria que concede la posibilidad de revisar la decisión administrativa en sede judicial, transcurrido el término de treinta días a partir de la notificación al contribuyente. En esta instancia la carga probatoria se dirige a demostrar la no realización del hecho imponible, lo que configura la consabida no sujeción tributaria, que si bien no aparece dentro del eje categorial de la ley, un simple criterio de reconocimiento por exclusión da la posibilidad de configurarla. Dicho en otros términos, la ley establece las conductas sujetas a determinados gravámenes, pero aquellas que, por el contrario, no se corporizan en los supuestos fácticos previstos en la norma, entonces permanecerán como conductas no sujetas. Tal conclusión parecería una perogrullada, empero, *a posteriori* tendrá una importancia capital en la manera que el máximo foro judicial encauzará el asunto.

En la resolución judicial que pone fin a la instancia correspondiente al Tribunal Provincial la jueza ponente argumenta que “ignora –la reclamante– que a partir de que se registrara como contribuyente comenzaban sus obligaciones con el fisco”,⁹ cimentando de esta manera la *ratio decidendi* y, de igual forma, explica que por ello no se le puede “eximir del cumplimiento de la obligación”.¹⁰ El recurso de casación administrativa vuelve a insistir sobre la no sujeción de la conducta por no realizar el hecho imponible, y sobre la cuestionabilidad de convertir el registro de contribuyentes en presunción *iure et iure* puesto que si bien es un importante medio probatorio no puede, acorde con la ley, originar la obligación tributaria.

En estos términos se eleva, *grosso modo*, la disputa al alto foro jurisdiccional cubano que se pronuncia en contra de la pretensión de la recurrente pues “no justificó encontrarse inmersa en ninguno de los supuestos en que pudiera consi-

9 CUBA, Tribunal Provincial Popular de Santiago de Cuba. Sala de lo Civil y lo Administrativo. Sentencia 111/2014 de 28 de mayo de 2014.

10 *Ibid.*, p. 2.

derarse exenta de contribuir” y, a modo de *obiter dicta*, aclara para futuros casos de similar naturaleza que

... sin que valga aducir en contrario que no le corresponde ingresar por no haber realizado el hecho imponible y que se trata de no haber solicitado la suspensión o baja como contribuyente ante la imposibilidad narrada pues precisamente tal condición, como activa, en el sistema tributario genera la señalada obligación tributaria.

Tal razonamiento, que explicaremos posteriormente, incluso colisiona con el principio de indisponibilidad del crédito fiscal, que aun cuando no se menciona en la citada resolución judicial expresamente, los extremos resueltos por el Tribunal de instancia y por el alto foro judicial insular se encaminan a mostrar la imposibilidad de la acción pretendida por la parte recurrente dada la imposibilidad de la propia administración de disponer del crédito fiscal. Conviene entonces citar a VILLEGAS cuando aclara que:

Frente a un hecho imponible realizado y comprobado, el Estado no está facultado para decidir si cobra o no el tributo según ponderación de circunstancias, de oportunidad o conveniencia. Tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas, aceptar sustitución de deudores, salvo que una norma expresa lo autorice a ello.¹¹

Nótese que el razonamiento anterior parte de la premisa general de un hecho imponible realizado y efectivamente verificado, lo que deja para el juzgador en esta cuestión el principio fuera de la trinchera argumental que al menos subrepticamente puede colegirse de lo afirmado por la sentencia colegiada.

En igual sentido cierra al final de su exposición cuando plantea: “a ello se añade que la exposición que sustenta dichos motivos se dirige a intentar imponer su interpretación personal respecto a las normas cuya inobservancia acusa”.¹²

Más adelante abordaremos la polisémica cuestión de la interpretación judicial, al menos las aristas que pudieran auxiliarnos en el esfuerzo de arrojar luz por la controvertida decisión judicial; sin embargo, es menester dejar en el tintero al menos dos elementos, ¿no es el recurso ante instancia distinta a la actuante el medio por excelencia que el ordenamiento procesal encausa para ilustrar al Tribunal sobre la interpretación del recurrente que considera vulnerado sus derechos? ¿Qué interpretación distinta era posible en este caso? En el primero de los casos resulta obvia la contestación. En un español bastante castizo, si es la esencia de los recursos, sobraría a ojos vista la aclaración judicial, descontando el hecho notabilísimo de que la interpretación del foro judicial también tiene carácter personal. En el segundo de los casos expondremos en este opúsculo nuestra opinión en relación con el mandato de la ley y su interpretación más generalizada en la doctrina patria y foránea, abandonada en esta decisión por el máximo órgano juzgador cubano.

11 Héctor VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, De Palma, 2001.

12 CUBA. Tribunal Supremo Popular. Sala de lo Civil y lo Administrativo. Sentencia 1221 de 30 de septiembre de 2014.

A pesar del laconismo en la sentencia analizada, las implicaciones son variadas e imponen el análisis de contradicciones separadas. Comencemos con la justificación en relación con la exención y los alcances que tiene dicha categoría tanto para el caso como para las futuras interpretaciones del tema en cuestión.

En relación con la exención tributaria Catalina García Vizcaíno ha dicho, con mucha razón, que: “son circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible de suerte que aunque este se halle configurado no nace la obligación tributaria o nace por un importe menor o son otorgadas ciertas facilidades para su pago”.¹³

Si bien existen concepciones alternativas como la de Rubens Gomes de Souza o Araujo Falção, quienes plantean en oposición a lo anteriormente expresado que “la obligación existe solo que se dispensa su pago”¹⁴ tienen como denominador común distinguir la no sujeción entendida como la no realización de la conducta gravada o la realización de conductas diferentes a las previstas en la norma.

Por otro lado, la misma García Vizcaíno distingue otro concepto con efectos similares, aunque de naturaleza muy diferente, como la inmunidad tributaria originada en la legendaria sentencia del juez MARSHALL en el caso *Mc Culloch vs. Maryland*, cuando este último señalaba (*United States of America, 1819*):

The Court has bestowed on this subject its most deliberate consideration. The result is a conviction that the States have no power, by taxation or otherwise, to retard, impede, burden, or in any manner control the operations of the constitutional laws enacted by Congress to carry into execution the powers vested in the General Government. This is, we think, the unavoidable consequence of that supremacy which the Constitution has declared. We are unanimously of opinion that the law passed by the Legislature of Maryland, imposing a tax on the Bank of the United States is unconstitutional and void.¹⁵

Conviene detenernos brevemente en esta categoría toda vez que los efectos en el campo del derecho internacional son los de la propia exención. Esta decisión, de hecho, asienta en la teoría y la práctica tributaria el principio de inmunidad de los instrumentos del gobierno, que por lo general han sido dispuestos tácita o expresamente en la Constitución.

Está dirigida esencialmente a impedir que el ejercicio del poder tributario por la nación y las provincias o estados, en los estados federales, afecte los medios, los instrumentos y las operaciones de que se valen para el desarrollo de sus funciones. Por ello, MARSHALL subraya en su decisión que no es posible controlar los poderes que la Constitución de la unión encarga al Gobierno general mediante

13 Catalina GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, vol. I, Buenos Aires, De Palma, 1996, pp. 55 y ss.

14 *Idem*.

15 *United States of America, Supreme Court. Sentence Mc Culloch vs. Maryland 17 U.S.316*, en http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0017_0316_ZO.html. Fecha de consulta: 17 de marzo de 2014.

la imposición tributaria de un Estado; teleológicamente subyace que en virtud de la supremacía constitucional, ello conduciría forzosamente al incumplimiento de lo ordenado por el magno texto. Por supuesto que la invocación de dicho principio solo sería posible en los casos de interferencia en las funciones de uno u otro ente estatal, no en aquellos en que resulte incierta.¹⁶

En el campo del derecho internacional público se utiliza terminológicamente inmunidad, pero en realidad se trata de exenciones recíprocas que se prevén entre los Estados por razones de cortesía internacional, pues ocurre en el ejercicio pleno de sus funciones políticas; un caso arquetípico es el de las representaciones diplomáticas, pues los emolumentos de los funcionarios aparecen frecuentemente exentos. Nótese en este particular las notables diferencias en relación con el nacimiento de la obligación tributaria.

Ambas categorías afectan el resultado del hecho imponible pero este aparece claramente configurado, nítido, solo que por alguna razón posterior se modifica o imposibilita la exigencia de la deuda.

En la doctrina patria, Elena Polo Maceira ha dicho que esta categoría “constituye una excepción al principio de generalidad tributaria”, y que en su criterio la esencia de dicha institución radica en la desgravación, lo que coincide con el criterio de Gomes de Souza y Falção sobre mantener la obligación y solo neutralizar el pago, pues mantiene como brújula conceptual que la obligación nace de la realización del hecho imponible y el efecto de la exención ocurre al neutralizar el requisito de exigibilidad del pago de esta.¹⁷

Esta pequeña trocha teórica nos permite ilustrar los supuestos que el alto foro judicial confunde, no puede haber identidad entre la petición originaria y lo resuelto toda vez que la exención presupone a todas luces la realización de las circunstancias fácticas gravadas y la no sujeción se sustrae a estas características. En el caso concreto decidido, el máximo foro judicial razona la no acreditación, como hemos expuesto, de los supuestos de neutralización de pago. Para el impuesto que ratifica, aquel sobre ingresos personales, la ley en su artículo decimoctavo vuelve a arrojar dudas sobre el criterio que escoge el legislador respecto a la doctrina de la exención, pues habla de que las conductas allí previstas están “desgravadas” y, por supuesto, agrupa allí las remesas familiares y las retribuciones de los funcionarios diplomáticos, esto último condicionado a la reciprocidad que exista entre el eventual Estado y el cubano, las organizaciones internacionales, los cooperativistas de la modalidad de utilidades per cápita, los viáticos de funcionarios cubanos, las jubilaciones, las pensiones y las prestaciones de la asistencia social; las donaciones que tengan como donatario al Estado cubano, y las que se realicen a instituciones no lucrativas; en este caso, ministro de Finanzas otorga la autorización

16 Catalina GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, op. cit., pp. 55 y ss.

17 Elena POLO MACEIRA, *Un sistema tributario cubano, de la realidad a la aspiración* (tesis para optar al título de doctor en Ciencias Jurídicas), La Habana, Departamento de Derecho, Universidad de Oriente, 2010, p. 83.

para la plena validez de la exención y, por último, las indemnizaciones del seguro así como los intereses de las cuentas de ahorro en los bancos cubanos. Resulta obvio, una vez hecho el recuento, que a pesar del olvido terminológico el criterio asumido es el de neutralizar el pago una vez nacida la obligación, toda vez que la actividad de obtener ingresos existe para el legislador y, en algunos casos, requiere la existencia de otros requisitos para ser considerada como plenamente válida. Pero no es posible enmarcar el caso en cuestión en tales supuestos pues la propia naturaleza de lo discutido se aparta de ello y es uno de los extremos más contradictorios del fallo judicial. Allí el Tribunal no pudo encontrar fundamento, de acuerdo con la norma tributaria.

Si la recurrente, en definitiva, no realizó las actividades gravadas, entonces bien pudo esgrimirse por el alto Tribunal la falta absoluta de la capacidad contributiva; en correspondencia con tal razonamiento GRIZIOTTI planteó que “el fundamento del impuesto es la capacidad contributiva como indicio de la participación en los beneficios que se derivan de la pertenencia al Estado”, lo que implica la obligatoriedad de satisfacer la prestación siempre y cuando hubiese obtenido esos ingresos bajo la protección del mismo Estado acreedor, todo ello congruente con la teoría de Viti de Marco, al señalar palmariamente que “el ingreso es la medida en que cada uno demanda los servicios públicos indivisibles”. Ambas teorías muestran como denominador común y como garante de los principios de igualdad y proporcionalidad la propia exteriorización de la capacidad contributiva expresada en la renta, el patrimonio o el consumo, en este caso la obtención de los ingresos.¹⁸ Tal criterio también ha sido acogido por la jurisprudencia foránea; al respecto, la Corte Suprema argentina ha planteado que: “la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable requisito de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquélla que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible.”¹⁹

Igualmente, en los casos en que pudiera no aparecer muy clara la observancia estricta de este principio por el foro judicial argentino se ha impuesto la citada línea de análisis, cuando ha apuntado que:

... si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva [...] la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica [...]. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos, y viceversa; y este principio es el que esta Corte ha utilizado para fundamentar su reconocimiento de sobretasas o recargos al ausentismo o al latifundio.²⁰

18 Catalina GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, op. cit., pp. 55 y ss.

19 Héctor VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit.

20 Catalina GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, op. cit.

A todas estas, la norma sustantiva tributaria cubana es omisa en referencia a la categoría, al no incluir a la sujeción en el aparato categorial, aunque sí hizo lo propio con la exención a la que conceptualiza como “el beneficio que consiste en liberar al contribuyente de la obligación de pago de un tributo determinado”; sin embargo, utilizando una interpretación sistemática de la norma el artículo séptimo aclara que “son sujetos del sistema tributario y quedan obligados a tributar , las personas naturales y jurídicas [...] de conformidad con lo dispuesto para cada tributo en la presente ley”, lo que nos lleva forzosamente a entender que dicho mandato ha de estar en concordancia con la propia definición de hecho imponible que sí aparece en el mapa categorial de la norma, y donde indubitadamente el legislador declara que la realización de este origina la obligación tributaria. No resulta coherente entender que la inscripción en el registro de contribuyentes origine la obligación desde el punto de vista estrictamente normativo; desde otras aristas, dicha interpretación presenta no pocas falencias, por solo citar una, cómo es posible imponer las contravenciones administrativas a los que realicen los hechos gravados en la Ley Tributaria si no están registrados en el correspondiente registro, cuál interpretación ampara semejante conducta si la obligación, de acuerdo con este punto de vista, no ha nacido todavía y por tanto carece de exigibilidad.

Lejos de aclarar estos tópicos, con este precedente el alto foro judicial abre nuevas interrogantes que conducen a posibles vulneraciones de la seguridad jurídica.

Argumentando sobre esta última institución Ricardo Alberto Dalla-Vía ha dicho con exactitud que: “el problema de la seguridad jurídica es un problema de medios y no de fines a alcanzar, enfatiza el respeto por los procedimientos, esto es lo que define el irremplazable valor del derecho como ordenamiento social y es lo que distingue en definitiva a las sociedades jurídicamente desarrolladas de las subdesarrolladas”,²¹ con lo que queda claro que el criterio teleológico no alcanza a cubrir las evidentes fisuras del aparato argumental de la resolución judicial.

Ya hemos analizado *prima facie* otro de los argumentos que este caso ha traído, *ab ovo*, la atribución al registro de contribuyentes del carácter de iniciador de la exigibilidad de la obligación tributaria. Conviene en este complicado asunto distinguir, al menos, tres importantes elementos. La ley confiere expresamente tal carácter a la realización de las actividades económicas bajo gravamen, que el máximo Tribunal cubano le atribuye al registro, y esta conclusión se colige en un límpido y rutinario silogismo aristotélico en *modus tollens*; así, ninguno de los artículos que regulan las funciones y los criterios para el funcionamiento de la administración tributaria en relación con el mencionado registro le atribuye tal carácter y, por otro lado, la sistemática de la Ley tampoco deja muchas dudas marginales, por tanto, teniendo en cuenta la navaja occamista debemos forzosamente arribar a la conclusión de que la letra del legislador no permite tal atribución; de hecho, ubica ese origen, como hemos repetido varias veces en este trabajo, en la realización del hecho imponible.

21 Ricardo Alberto DALLA-VÍA, *Estudios sobre constitución y economía*, Ciudad México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.

Pensemos, ampliando el diapasón de análisis, que el Tribunal ha sopesado que las circunstancias de la realidad han desplazado a la realidad normativa haciendo que los usos consuetudinarios legitimen tal proceder. Este suceso, polémico en extremo dada la preeminencia en nuestro sistema de la sujeción a la ley, colisiona con dos poderosos escollos: primero, la relación jurídica tributaria –y es consenso en la mayoría de la doctrina–²² es una relación *ex lege*, por lo cual no es posible considerarla como tal sin el imperativo normativo. Segundo, si analizamos el componente antropológico del asunto tomando en consideración la detracción patrimonial que se origina con la exacción fiscal resultaría, cuando menos, poco improbable que volitivamente se configurase una relación de tal naturaleza. Por otro lado, la moderna ley del sistema tributario es producto de la actividad legislativa de la Asamblea Nacional del Poder Popular en 2012, lo que en la variante más optimista la haría una norma novel. Si de esta cuestión quedara alguna duda, las disposiciones especiales facultan a la ley del presupuesto para la inclusión de eventuales/posibles figuras tributarias y declaran la progresividad en la implementación de la propia norma. Ello, sumado a que es heredera universal de la derogada Ley 73 que inició al país en los modernos conceptos tributarios en 1994, es muy difícil concebir la idea de usos consuetudinarios en los que el Tribunal Supremo pudiese apoyarse; a todo esto, en la misma cuerda de análisis, se suma que no es declarado en la resolución judicial comentada. Tampoco de esta vertiente analítica ha podido arrojar luz para ilustrar la razón del juzgador de pronunciar tal fallo.

En esta misma línea de pensamiento pudiéramos inquirir cuál fue la apoyatura teórica-legal que cimentó tal fallo. Nos es imposible conocerlo puesto que el único considerando de la sentencia es extremadamente parco en relación con la argumentación de la resolución; de hecho es omiso en ello, pero en contrario pudiésemos barruntar que la *ratio decidendi* pudo estar motivada por el periodo que permaneció como activa en los controles de la Administración Tributaria y que ello fue suficiente para que la contribuyente entendiera el alcance de tal proceder y, por tanto, inexorablemente ha de castigarse tal forma de comportamiento toda vez que afecta de manera especial la certeza en el tráfico jurídico privado. Este supuesto también presenta importantes obstáculos que salvar, el primero es esencialmente de contenido teórico-doctrinal, pues dado que el tributo es una prestación pecuniaria exigida por ley y que no constituye la sanción de un ilícito,²³ entonces tal línea de proceder es negada de plano por el propio mandato legal que adopta tal definición.

22 Véanse las obras de Luis Manuel Alonso González, Montserrat Casanellas, José María Tovillas, Rafael Calvo Ortega, José Manuel Tejerizo López, Miguel Ángel Collado Yurita, Luis María Cazorla Prieto, Ramón Pérez de Ayala, Fernando Sainz de Bujanda, José María Lago Montero, Antonio Aparicio Pérez, Miguel Ángel Luque Mateo, Carlos María Cabrerizo, Martín Queralt, Ernesto Eserverri, Emilio Cencerrado Millán, Antonio Cayón Galiardo, en el caso de la doctrina española; Catalina García Vizcaino, Dino Jarach, Héctor Villegas, Horacio Guillermo Corti en Argentina; Manuel Hallivis Pelayo, Humberto Sol Juárez, Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Raúl Rodríguez Lobato, en México; José Luis Zavala Ortiz en Chile. En Cuba el fenómeno es idéntico, véanse las obras de Raiza Mezquida del Cueto *et al.*, y Carlos Pérez Inclán *et al.*

23 Héctor VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, *op. cit.*

En este último asunto conviene arrojar luz sobre aspectos controversiales que la debatida decisión judicial deja en una suerte de galimatías. La capacidad económica, principio positivado por la ley tributaria insular, constituye el centro en el eje cartesiano tributario, pues es la expresión tangible de la aptitud primaria para soportar las cargas públicas, y esta realidad desencadena los sucesivos efectos procedimentales y sustantivos en la exacción. Esta sentencia niega este papel a la capacidad económica, incluidas sus variaciones como la contributiva, y, por tanto, los efectos constitutivos que concede a la inscripción registral sobrepasan los índices tradicionalmente considerados para medir dicho principio. Pudiera parecer que tal interpretación solo actuaría en sentido negativo, esto es, si el contribuyente A se inscribe y no realiza la actividad nace la obligación y, por tanto, los adeudos son plenamente exigibles; sin embargo, es posible colegir que del supuesto de que A no se inscriba no nazca la obligación, desde los alcances de la sentencia comentada, y aunque se probase matemática y económicamente la existencia de renta, bienes o consumo que conformarían parte de su aptitud para soportar las cargas públicas, sería entonces ilegítimo que se le exigiese de acuerdo con el criterio vertido en la disposición judicial de marras.

Viene a enmarañar teóricamente el asunto que los principios tributarios, así como el propio deber de contribuir, no aparecen expresamente en la Constitución de la República, que en su reforma de 1992, mediante la técnica de equiparación, introdujo tal deber a los extranjeros cuando los nacionales no los tienen expresamente reconocidos.

En esta misma dirección carece el magno texto insular de la declaración de un sistema de fuentes que pudiese aclarar la cuestión, y que el máximo foro judicial pudiera encontrar como asidero en un caso como este; hija de las concepciones que imponían un carácter más declarativo que jurídico a las constituciones vuelve a resultar inhábil para situaciones como estas. A pesar de todo ello, el 122 constitucional puede parecer una vía para desbrozar la maleza cuando textualmente reza: “los jueces en su función de impartir justicia, son independientes y no deben más obediencia que a la ley”,²⁴ lo que desde el punto de vista constitucional cerraría de plano el escenario que habíamos descrito para la interpretación *contra legem*. La obediencia a la ley tiene una visión bastante poliédrica en relación con su ubicación, pero al menos en su dirección más clara deja un esbozo del juzgador frente a la norma abstracta y general, así como su posición frente al caso concreto y su aplicación, pero siempre con el sustento de la decisión del intérprete de los postulados previstos por el legislador. Bien se puede comprender que el vasto campo de la interpretación jurídica tiene numerosas teorías que intentan explicar las causas y el fenómeno en sí mismo; a los fines de este opúsculo prefiero utilizar la teoría del foco de luz por tener, desde la perspectiva de la solución utilizada, mejor situación geoespacial.

24 CUBA, Constitución de la República, La Habana, Editora del Ministerio de Justicia, 2003, p. 28.

Analógicamente es posible arribar a la conclusión de que los postulados referidos al nacimiento de la obligación tributaria se posicionan en la zona de total luminosidad, y sus posibilidades para una interpretación divergente en sus puntos esenciales eran bastante improbables al menos hasta esta decisión.²⁵ Podríamos desplegar otra tabla salvadora de la decisión si incluyéramos algunos métodos de interpretación osados que pudieron formar parte del arsenal del foro judicial decisor, quedando excluida la interpretación conforme a la Constitución, como hemos explicado; la interpretación a favor de los principios también ha debido excluirse, así como la derrotabilidad de las reglas a partir de los derechos fundamentales. Únicamente quedaría en pie la interpretación de acuerdo con la ponderación de intereses, aplicando la vieja máxima de Conan Doyle expresada en boca de Holmes: “cuando lo imposible ha sido despejado, la restante opción, por más improbable que parezca, es la más segura”,²⁶ por lo que arribamos forzosamente a la intención de cerrar, amparados en la propia causal de la casación que literalmente refiere a fallos contra los criterios sentados en el máximo foro judicial, este tipo de motivos de discusión en sede judicial de la materia tributaria; la propia redacción del *dictum* de la resolución judicial recomienda no utilizar el asunto de la no realización de las actividades gravadas como argumento, como hemos expuesto supra, tal recomendación pudiera tener su raigambre en el temor de añadir inestabilidad al frágil y aún en desarrollo sistema tributario, considerando los volúmenes de ingresos aún deficitarios como consecuencia de un variopinto mosaico de causales entre las que sobresalen los impagos y la elusión. Ciertamente es, como apuntaron los realistas en frase atribuida a Alf Ross, “que los jueces son hombres que primero levantan una pierna y luego otra para ponerse un pantalón” y, por tanto, han de actuar para conseguir propósitos sociales con acento en el propio enfoque instrumentalista de la función judicial. Pero habría que sopesar delicadamente los pros y los contras de la decisión si ese fue el *leitmotiv*. Pudiera entonces, a largo plazo, tal decisión resultar no solo no atinada, en materia de la norma, sino contraproducente con el metaobjetivo de la estabilidad en este subsistema social. También es cierto lo planteado Robert Alexy al explicar la categoría de descarga que pudiera encajar en otra parte del diapasón que rodea a esta decisión judicial cunado afirma que:

... los tribunales presionados por el tiempo y en la discusión científica y jurídica, cuando es imposible volver a discutirlo todo, ya que lo comprobado y aceptado, así sea de una manera provisional no requiere de una nueva comprobación inmediata y depende del grado de optimización como la sencillez, precisión, la riqueza y la confirmación de los enunciados de una dogmática, tanto como de la extensión de un consenso suficiente sobre ellos pero el valor de la descarga también es limitado. La dogmática no solo puede tener un efecto de descarga, sino de carga, y aumentar

25 Herbert Lionel HART, *El concepto de derecho*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, trad. de Genaro R. Carrío, 1961.

26 Arthur CONAN DOYLE, *Aventuras y memorias de Sherlock Holmes*, vol. II, La Habana, Gente Nueva, 2006.

las dificultades en la toma de una decisión. El efecto de descarga en casos ordinarios debe pagarse con dificultades en algunos casos límite.²⁷

Sin embargo, este tipo de defensa es la que menos necesita la gestión de la administración tributaria que con este espaldarazo pudiera enrumbarse hacia la arbitrariedad y no hacia lo que resulta urgente en medio de un crecimiento exponencial de los contribuyentes que es el fortalecimiento de su gestión sobre bases científicas, claramente contrastables, que dejen la mínima duda posible a los sujetos obligados al pago, y en la intervención de un procedimiento complejo en su propia naturaleza multicausal como es la exacción fiscal. No es con ucases judiciales que se armonizará este complejo mundo de relaciones que, en el marco de la reforma económica insular, ha adquirido una vitalidad extraordinaria, que plantea retos y desafíos al derecho como ciencia, como norma y, sobre todo, a sus operadores en ambos sentidos. En tal sentido me permito señalar un último desafío vinculado estrechamente con el caso en cuestión y, por supuesto, urgido de enfoques mucho más vastos: la revisión judicial en un órgano especializado en la interpretación constitucional. En la resolución judicial de marras no es un mero capricho procesal al anhelar una instancia más que pueda revisar el proceso, ni es la vana intención de dilatar el debate en sede judicial, se trata de la necesidad de preservar los valores del constituyente que pudieran ser vulnerados, y se trata, siguiendo la línea expuesta por Dalla Vía, de un problema de formas que repercute en el envoltorio del núcleo mismo del Estado de derecho y de la noción de justicia que conocemos y a la que aspiramos.

3. A MANERA DE CONCLUSIONES

La decisión comentada tiene hondas implicaciones en este camino que comienza a transitar la sociedad cubana en el proceso de reforma económica. Tal y como hemos analizado, lejos de dotar a este subsistema de un criterio de seguridad jurídica desde la sede judicial, encargada de revisar el actuar de la administración, ha decidido una interpretación controvertida y que inicia un camino escabroso para los contribuyentes en relación con la justiciabilidad de sus dichos en estos procesos.

La disposición del alto foro judicial cubano en todos sus extremos implica la apretura judicial a una suerte de *interpretatio contra legem*, muy discutible en los predios altamente positivizados del derecho tributario; cierto es que los casos límites imponen presiones adicionales al juzgador, sin embargo, es en ellos donde debe prevalecer la deontología del legislador, circunstancia no observada en el caso analizado.

Se ha resuelto el dilema de Janó en favor de la recaudación fiscal y no del claro mandato sistemático de la ley. Esta decisión genera costes adicionales al sistema jurídico, pues no tiene en cuenta la necesidad de que más emprendedores comiencen

27 Robert ALEXY, *Teoría de la argumentación jurídica: teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, 1989.

el incierto camino de este sector, por lo que se convierte en un incentivo selectivo negativo y abre la sede judicial a un actuar incontrolado de la administración tributaria ya blindada procesalmente en la mayoría de sus actuaciones. En la búsqueda del precario equilibrio, en un proceso de la naturaleza del contencioso administrativo, debió el órgano juzgador prever el calado y la repercusión de la justificación de su discutible decisión. Mientras tanto, este precedente se enfrentará a uno de los criterios decisivos en la búsqueda de alternativas, se enfrentará a la historia.

BIBLIOGRAFÍA

- ALEXY, Robert, *Teoría de la Argumentación Jurídica: Teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, 1989.
- BOECKH, Andreas, “Deuda externa y política tributaria en América Latina; un ejercicio en cinco pasos”, en *Diálogo Científico*, 1 (1996), pp. 11-33.
- CONAN DOYLE, Arthur, *Aventuras y memorias de Sherlock Holmes*, vol. II., La Habana, Gente Nueva, 2006.
- CUBA, ASAMBLEA NACIONAL DEL PODER POPULAR. Ley del Sistema Tributario. Ordinaria *Gaceta Oficial de la República*, CX (53). La Habana, Ministerio de Justicia.
- CUBA, Tribunal Provincial Popular de Santiago de Cuba. Sala de lo Civil y lo Administrativo. Sentencia 111/2014 de 28 de mayo de 2014.
- CUBA, Tribunal Supremo Popular. Sala de lo Civil y lo Administrativo. Sentencia 1221 de 30 de septiembre de 2014.
- CUBA, *Constitución de la República*, La Habana, Editora del Ministerio de Justicia, 2003.
- CUBA, *Ley de procedimiento civil, administrativo, laboral y económico*. La Habana, Editora del Ministerio de Justicia, 2009.
- DALLA-VIA, Ricardo Alberto, *Estudios sobre constitución y economía*, Ciudad de México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, vol. I, Buenos Aires, De Palma, 1996, pp. 55 y ss.
- HART, Herbert Lionel, *El concepto de derecho*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, trad. de Genaro R. Carrió, 1961.
- LIMONTA MONTERO, Reynier, “En busca del signo de los cambios en Cuba. La cuestión tributaria en la Reforma Económica cubana”, en *Derecho y Cambio Social* 38 (2014), pp. 1-18.
- POLO MACEIRA, Elena, *Un sistema tributario cubano, de la realidad a la aspiración* (tesis para optar por el título de Doctor en Ciencias Jurídicas), Santiago de Cuba, Departamento de Derecho, Universidad de Oriente, 2010.

PUIG MENESES, Yaima, Por la ruta de la actualización, *Granma*, 1 de agosto de 2017, p. 3.

United States of America, Supreme Court. Sentence Mc Cullogh vs. Maryland 17 U.S.316, en http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0017_0316_ZO.html. Fecha de consulta: 17 de marzo de 2014.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, De Palma, 2001.