

VISIÓN LEGISLATIVA DE LA FIGURA DEL COBRADOR PAGADOR EN LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA EN CUBA

Lic. Yanelys Roque Pantoja.

yanelysr@derecho.unica.cu

RESUMEN

El motivo de este trabajo surgió a partir del resultado adquirido por su autora en los momentos que se desempeñaba como Oficial de la Oficina Municipal y Provincial de la Administración Tributaria y se encuentra dirigido específicamente a valorar la insuficiente utilización de la figura del Cobrador Pagador como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, y su tratamiento en la legislación cubana actual. Una investigación que precisamente interesa tributar al desarrollo local de esta figura tributaria en el logro de la mayor eficiencia del proceso de recaudación de los ingresos del Estado.

En un primer momento este trabajo expone las consecuencias en que se mide hoy la gestión económica financiera del país, inmerso en una adaptación que de forma oportuna y precisa debemos acatar todos los cubanos. La inseparable relación entre el derecho tributario y su Sociedad, se enarbola como punto de partida para visualizar una figura que determinada doctrinalmente, hoy merece mejor atención, por saber conjugar la eficiente forma que garantiza el ingreso de recursos monetarios al presupuesto y la vida económica que merece llevar el país.

Actualmente la figura del Gestor Cobrador, nos hace un compromiso de lo necesario, nos ofrece la gentileza de lo eficiente y subraya la necesidad de un cambio que por demás favorece una economía en avances.

DEFINICIÓN DE CONCEPTOS:

Figura: En el Derecho Financiero puede utilizarse como sinónimos de Sujetos en la Relación jurídica Tributaria.

Cobrador Pagador: sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, a quien la disposición legal obliga a cobrar el importe de un impuesto, tasa o contribución para su posterior pago e ingreso, en lugar del contribuyente.

Relación Jurídica Tributaria: conjunto de vínculos y relaciones que se establecen entre sujetos de derecho en función de una obligación, el pago del tributo, y en virtud de la Ley. Las normas que crean y regulan los tributos configuran, dentro del ordenamiento jurídico total, el ordenamiento jurídico tributario.

Obligación Jurídica Tributaria es un nexo jurídico que surge entre el Estado u otro ente (sujeto activo / acreedor) y los contribuyentes o responsables (sujetos pasivos o deudores), en cuanto a estos últimos se les pueda directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y, en consecuencia, exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo).

DESARROLLO.

Cuba, es un país que se ha caracterizado por poseer cualidades propias de los países que han imperado en su vida política, económica y social, a lo largo de los años. Cuestionándose como uno de sus mejores exponentes la sociedad misma, algunos detalles dentro de los elementos que integran su superestructura. A este fenómeno, por supuesto, no se le escapa el alcance legal de nuestro sistema, precisamente por conformarse el Derecho como una ciencia social, precisamente por garantizar las necesidades de los ciudadanos.

Hoy el Sistema legal cubano, adquiere nuevos retos, debido a la dinámica contemporánea demostrada, y las consecuencias predecibles en cada uno de los aspectos económicos que le atañen al mundo. De hecho todo el país se ve inmerso actualmente en la eficiente materialización de nuevas políticas que

fraguarán de alguna manera la crisis económica y financiera que internacionalmente se viene gestando, y como uno de sus mejores exponentes, el Sistema Tributario Cubano enarbola nuevos retos sociales, que evidentemente; a corto o largo plazo determinarán el desarrollo económico del país.

En el mes de octubre del año 2010 debido a un proceso de reordenamiento de la economía cubana precedida por el trasfondo internacional de crisis económica mundial, se implantaron una serie de medidas que posibilitarían el perfeccionamiento de este Sistema Tributario otorgando nuevas licencias para trabajar por cuenta propia, a fin de brindar alternativas de empleo a los trabajadores, tras la reducción de plantillas infladas en el sector estatal. La medida responde a la decisión de la nación de rediseñar la política económica nacional con el propósito de incrementar la productividad, la eficiencia y el logro de mayores ingresos al Presupuesto del Estado. Esta iniciativa brinda al trabajador una forma de sentirse útil con su esfuerzo personal, y de alejar aquellas concepciones que condenaron la labor casi a la extinción y a estigmatizar a quienes la asumieron legalmente en la década de 1990. También contribuye a que el Estado se sacuda de una buena parte de la carga de subsidios excesivos, mientras deja en manos no estatales ofertas que durante años asumió a pesar de la difícil coyuntura económica. Posibilita además, incrementar la oferta de bienes y servicios, en tanto asegura ingresos a aquellos que decidan ejercerla.

Este nuevo Sistema ayuda a incrementar las fuentes de ingresos al Presupuesto del Estado, y a lograr una adecuada redistribución de estos a escala social. Todas estas medidas relacionadas con el trabajo por cuenta propia, contribuirán a que esta forma de empleo sea una alternativa más, bajo el ojo atento del Estado que, como representante del pueblo, está para buscar soluciones que mejoren el nivel de vida de los ciudadanos, respetando siempre los principios socialistas que establece nuestra Constitución.

Todo Estado ha de prepararse constantemente para su propio sostenimiento financiero, jugando su mejor papel, uno de los métodos que utiliza para obtener

ingresos: el Sistema Tributario, que como bien señala Sainz de Bujanda, puede constituirse como el conjunto de gravámenes que están juntos y deben aplicarse como parte integrante de un todo, como cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder.

El Derecho como instrumento modelador de la vida social, tiene que responder al ideal económico social que el Estado quiera garantizar. Pero el Derecho Tributario, no se da solo, la mayoría de sus normas, viabilizan el desenvolvimiento eficiente de una relación: Relación Jurídica Tributaria. Esta, que de su clásica representación, se establece entre la Administración Estatal y el contribuyente y donde el último ha de cumplir con una obligación tributaria específica. El incumplimiento de la obligación tributaria vista como elemento preponderante de esta relación jurídica, se constituye en una de las causas que provocan déficit financieros nacionales e internacionales.

Para el autor Ítalo argentino Dino Jarach: Esta relación, es la que pone al contribuyente y al Estado en una misma situación. Su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo Estado u otra entidad a la que la Ley atribuye el derecho crediticio y del sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias.”ⁱ

Rodríguez Usé, tributarista argentino, ha dicho que la obligación tributaria constituye indudablemente, la más importante de todas las instituciones reguladas por el derecho tributario. La gran significación que le adjudica el autor se deriva de la circunstancia de que en ella nace el crédito del sujeto activo de dicha obligación y, recíprocamente, la deuda de quienes resulten contribuyentes o responsables del tributo.

La obligación tributaria se considera dentro de sus acepciones como la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo. Es la relación obligatoria fundamental en el campo del Derecho Tributario y a pesar de no ser la única establecida y regulada por las normas tributarias ha acaparado para sí el nombre

de obligación tributaria. En primer lugar las normas tributarias pueden crear y de hecho crean, además de la obligación tributaria, otras obligaciones pecuniarias que se establecen en consideración o como secuela de la obligación tributaria, para asegurar su cumplimiento, son obligaciones accesorias a ella.

Que como obligación jurídica a fin se conjuga con determinados elementos intervenidos por Ley, los llamados sujetos activos acreedores o pasivos deudores.

Encontramos en la relación jurídica tributaria, un sujeto activo, que ha de ser forzosamente el Estado, pues es quien ejerce dicha facultad de gestionar la recaudación por parte del deudor ya sea de forma voluntaria o efectiva a través de los órganos de la administración tributaria.ⁱⁱ

Como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: aquellas personas sobre la que pesa el deber, o está obligada a cumplir la obligación tributaria. La condición de sujeto pasivo puede recaer sobre una persona natural o jurídica y a los efectos tributarios tendrán la consideración de sujetos pasivos, las comunidades de bienes, las herencias yacentes y demás entes que, careciendo de personalidad jurídica propia, las leyes le atribuyan tal condición de sujetos pasivos.

Entre los sujetos pasivos determinados por la doctrina, contamos con la figura del Perceptor: conocida como la persona natural o jurídica, a quien la disposición legal obliga a cobrar el importe de un impuesto, tasa o contribución para su posterior pago e ingreso, en lugar del contribuyenteⁱⁱⁱ. Pueden señalarse como sus características esenciales:

- Es un sujeto pasivo de la obligación tributaria.
- Es una obligación atribuida por él por mandato de la ley.
- Está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de carácter tributario, incluida la de pagar la deuda tributaria.
- Al no ser titulares del hecho imponible, no deben soportar en su economía la carga tributaria.

Este sujeto tiene como obligaciones principales:

- Pagar la obligación tributaria nacida del hecho imponible en lugar del contribuyente.
- Percibir del contribuyente el monto correspondiente para el pago de los ingresos tributarios.
- De haber pagado a la Administración Tributaria la cantidad debida y, según su caso, no haber efectuado la retención procedente o percibida la cantidad debida, pueden exigir del contribuyente la cantidad pagada en concepto de tributo en tanto para éste representa un enriquecimiento indebido.^{iv}

Visto como quien se obliga a cobrar el importe de un tributo para su posterior pago e ingreso, en lugar del contribuyente al ente público por el desempeño de un oficio, cargo o profesión, un análisis doctrinal de la figura del Perceptor nos lleva a calificarlo como un deudor obligado a pagar una deuda ajena; tratándose de supuestos de subjetividad tributaria pasiva en los que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria y los deberes formales y materiales derivados de la misma. Él no realiza el hecho imponible sino que, se coloca en lugar del contribuyente; debiendo la Ley fijar el presupuesto de hecho que da origen a un reemplazo en la prestación tributaria, a través de un mecanismo mediante el cual se produzca una diferenciación entre la realización del hecho imponible y la posición pasiva en la obligación que contrae de carácter tributario.

Mediante este sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se reconoce al Cobrador Pagador establecido en la Legislación Cubana con anterioridad, hoy como una de las 181 actividades, teniendo en cuenta que el perceptor es la persona natural, que interviene en la relación precisamente por relaciones personales con el contribuyente, no laborales ni de pago, comprometiéndose a realizar obligaciones tributarias en lugar y grado del mismo.

En 1996, se publicó la Resolución No.44 de 18 que modificaba la denominación de Cobrador Pagador de Impuestos a Gestor Cobrador de Impuestos. La vinculación de los Gestores con la Oficina de Administración Tributaria se formalizaría a través de Convenio de Colaboración de Trabajo en el que se consignaban las

obligaciones de los gestores, término de duración de la gestión y demás especificaciones de la actividad. Entre otras funciones, debía cumplir con medidas de seguridad, al realizar su trabajo, teniendo en cuenta que recibía y portaba dinero en efectivo, entregado mediante acuerdo por terceros con destino a pagar obligaciones fiscales. También se consignaba que la Oficina de Administración Tributaria estaba en la obligación de mantener actualizado al Gestor Cobrador de la legislación, normas y procedimientos que requiriese para cumplimentar su trabajo y éste a su vez tenía que informarle al contribuyente los aspectos que estén vinculados con sus obligaciones tributarias. De igual forma la Oficina de Administración Tributaria evaluaría periódicamente el resultado del trabajo que realizaba cada Gestor y determinaría la vigencia de la autorización para ejercer la actividad. Se estableció taxativamente que las funciones del Gestor Cobrador de Impuestos estaban dirigidas a:

- Gestionar y efectuar el cobro de la totalidad de las obligaciones tributarias del contribuyente persona natural, estén dentro del período voluntario de pago o presenten atrasos.
- Cumplimentar deberes formales que le afecten al contribuyente, entre las que pueden estar la presentación de declaraciones juradas trimestrales y anuales.
- Depositar en las oficinas bancarias el importe de los cobros realizados a los contribuyentes.
- Entregar y conciliar con la Oficina el resultado de su gestión respondiendo ante la misma por cualquier diferencia o error que cometa.
- Realizar otras funciones como citaciones, avisos de deudas y otros, pero siempre vinculados a brindar facilidades para el pago voluntario. El Gestor no podía estar vinculado a ninguna función de cobro coactivo.

De igual forma se establecía que la cuantía y forma de pago del servicio sería pactado libremente entre el contribuyente y el Gestor. Luego del establecimiento de esta Resolución se comprobó un favorable nivel de aceptación entre los contribuyentes, así como efectividad en su resultado al cobrarse en forma directa

el total de las obligaciones fiscales que podía tener el contribuyente persona natural.

Con el objetivo de seguir desarrollando de forma sostenida la actuación y utilización del Gestor Cobrador para cumplir en tiempo y forma la realización de las obligaciones fiscales; promoviendo principalmente que dicha actuación se produjera en el campo de la voluntariedad, con la finalidad de eliminar las deficiencias en el control de los pagos; y desarrollando conjuntamente una cultura tributaria del contribuyente, se promulgó el dos de diciembre de 1999 la Instrucción No.2 por la Dirección Jurídica de la Oficina Nacional de Administración Tributaria. Esta consignaba las regulaciones para la figura del Gestor Cobrador de Impuestos en nuestro Sistema Tributario, manteniendo la firma de un Convenio de Colaboración, estableciendo que el pago del servicio que presta el Gestor Cobrador al contribuyente se acuerda libremente entre ellos. Todas estas regulaciones especificaban a su vez y de forma taxativa los deberes y derechos que le asisten al Gestores Cobrador, señalándose las funciones siguientes:

- Gestionar y efectuar el cobro de la totalidad de las obligaciones fiscales del contribuyente persona natural, que estén dentro del período voluntario de pago o presenten atrasos.
- Cumplimentar deberes formales que le afecten al contribuyente, entre las que pueden estar la presentación de declaraciones juradas trimestrales y anuales.
- Depositar en las oficinas bancarias el importe de los pagos realizados por cuenta del contribuyente y entregar a estos el comprobante que justifica la operación realizada.
- Realizar otras funciones como citaciones, avisos de deudas y otros, pero siempre vinculados a brindar facilidades para el pago voluntario.
- Recoger en la Oficina las Chequeras de pago, Registros Control Semanal de Ingresos u otros documentos inherentes al ejercicio de una actividad.

Con los indicadores anteriormente analizados, tenemos la posibilidad de realizar una valoración de esta figura. Acorde a lo legislado y teniendo en cuenta que en

su momento han sufrido una serie de modificaciones; que aunque no han sido de orden sustancial, de una forma u otra influyen en la correcta o incorrecta utilización de esta figura, como sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria. Podemos destacar que desde la óptica de las funciones establecidas en 1996, mediante la Resolución 44 y las reguladas tres años después, en la instrucción No. 2, no varían en número o cantidad, pero si es notable el cambio en el sentido de la responsabilidad tributaria del Gestor Cobrador de Impuestos como sujeto de la relación jurídica tributaria y como un trabajador por Cuenta Propia, de la Oficina Tributaria. Es en este sentido que ante el incumplimiento de la obligación tributaria, especialmente aquella fundamental que le atañe: el pago de tributo, no es llamado ante la Oficina, y sí el contribuyente a razón de una obligación tributaria principal.

Cuando se expresa en la Resolución N.44 de 18 de septiembre de 1996, que el Gestor Cobrador de Impuestos entregará y conciliará con la Oficina el resultado de su gestión respondiendo ante la misma por cualquier diferencia o error que cometa, se hace mención a la responsabilidad que será exigida por dicha entidad, en cuanto a errores o anomalías cometidos y por los que éste deberá responder. La autora considera este como un criterio acertado, debido a que el Gestor Cobrador de Impuestos es un trabajador por cuenta propia responsabilizado con el pago del tributo de un tercero: el contribuyente, obligado de igual manera con este último y con la Oficina de Administración Tributaria; que aunque lo haga a través de una relación social, y no jurídica, debe tener tantos efectos legales, al realizar el pago en las oficinas bancarias, como ante el incumplimiento de su función principal.

Hoy la Instrucción No.2 de 1999, legislación vigente, establece un perfeccionamiento de esta relación entre la Oficina y el Gestor, precisamente normando una conjunto de documentación específica por las cuales tiene que rendir información este trabajador por cuenta propia a la Oficina, dentro de los cuales la vía específica es el Convenio de Colaboración de Trabajo. Este Convenio definido como segunda de las prioridades aprobadas en el propio cuerpo legal, viene a establecer pautas concretas de la labor o funciones del

Gestor Cobrador, con el objeto de regular las relaciones de trabajo entre la Oficina y la persona que realiza tal actividad.

En él, quedan determinadas las identificaciones generales de cada una de las partes que convenian, las funciones, deberes y derechos del Gestor Cobrador, así como las condiciones que establece la Oficina en cuanto a la determinación de la vigencia del Convenio, y la tramitación de baja de este por iniciativa de la Oficina. Sin determinar; aún cuando hablamos de un Convenio de Colaboración con el 95 % de las características de un contrato; las medidas que le asistieran a la Administración en caso de incumplimiento por el Cobrador Pagador.

Consecuentemente, se conocen las potestades que tiene la Administración Tributaria establecidas dentro del cuerpo legal del Convenio, y no creemos que legalmente puedan constituirse, dichas potestades, como la única opción que tenga la Oficina para cuando existan deficiencias en el actuar de este sujeto pasivo.

Otro aspecto, a detallar dentro de la Instrucción No.2 de 1999, es lo referido al Apéndice IV en cuanto a la liquidación del importe cobrado, definiendo en una de sus partes que de comprobarse alteración en el pago de alguna de estas obligaciones fiscales, responderá el Gestor Cobrador de Impuestos ante el contribuyente por las actuaciones que contra este efectúa la Oficina Municipal.

Se han querido referenciar estos aspectos precisamente para determinar una situación que creemos improcedente por parte de nuestra legislación cubana. Hoy el número de Cobradores Pagadores no constituye un estimulante para el mejoramiento de nuestro control de obligaciones y pagos, y una de sus grandes deficiencias precisamente es que al conocerse poco y también poco practicarse, hemos dado al traste no examinar su mejor conjugación en la relación jurídica tributaria de la cual es parte. Hablamos en estos días de un Cobrador Pagador, trabajador por cuenta propia que se legaliza ante la Oficina Municipal de Administración Tributaria, mediante un Convenio de Colaboración que expone sus funciones y deberes, los cuales queda obligado a cumplir frente a la Oficina ¿Por qué llamar en primer lugar al contribuyente cuando, esto no sucede, sí él mismo

no interviene en la firma el nombrado documento? No considero responsable tal actitud, porque la legislación se ha encargado de oficializar la relación entre el Cobrador Pagador y la Administración Tributaria mediante un Convenio que ha de ser cumplido y exigido.

Se reconoce doctrinalmente al contribuyente como el sujeto pasivo por excelencia, conformándose como elemento sustancial de la relación jurídica tributaria clásica, con responsabilidades concretas. Cuando la doctrina trata a este sujeto pasivo “contribuyente” define como una de sus funciones: pagar la obligación tributaria a la Hacienda Pública si el retentor no ha retenido, o el perceptor cobrado, la cantidad adeudada. Es decir la Administración Tributaria, en ocasión de cobrar el crédito tributario, ha de dirigirse en primer lugar al retentor o al perceptor, según su caso y, sólo si éstos no han retenido o percibido la cantidad debida y se declaran insolventes, se dirigirá subsidiariamente al contribuyente para que efectúe el pago de la deuda.^v

No podemos olvidar que también el Cobrador Pagador como Perceptor, es sujeto pasivo de la propia relación, como persona natural apta para responder por sus incumplimientos. En este sentido, y queriendo delimitar por momentos las diversas responsabilidades en dicha relación donde convergen: Oficina, contribuyente y perceptor; podríamos definir que el contribuyente cumple con su obligación de contribuir, desde el momento y punto en que le entrega al Cobrador Pagador, lo necesario para realizar su misión, para lo cual ha firmado un Convenio de Colaboración con la Administración Tributaria.

CONCLUSIONES

Definitivamente se puede concluir esta ponencia con varias determinaciones que eficientemente pudieran ser vistas como reconocimiento de un efecto social que permite mantener a la provincia de Ciego de Ávila un número de contribuyentes ascendente a 23 000, y sin embargo cuenta con solo 6 Cobradores Pagadores:

1. El desarrollo de la figura Cobrador Pagador reconocida doctrinalmente no surte motivación en la población, hoy como una modalidad de trabajo por cuenta propia.
2. Su insuficiente práctica legal confirma la necesidad de llevar a análisis una mejor manera de sostener la Recaudación del país.
3. El Cobrador Pagador viene llamado para facilitar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias, por ello saber aprovechar eficientemente lo que la doctrina se ha encargado de llamar Sujeto Pasivo de esta Relación Jurídica, constituiría un elemento esencial en el logro de sostenimiento económico financiero de Cuba, ante la crisis económica mundial.

ⁱ Villalobos Francisco, R (2001). El contribuyente: *Sujeto pasivo por antonomasia. Algunos apuntes sobre el tema*. Disponible en Word Wide Web: [http // documentos.cgr.go.cr/content/dav/](http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/). (Consultado 10/03/2011) párrafo 1.

ⁱⁱ Artículo 4 del Decreto Ley N.169: Para los fines del presente Decreto-Ley y demás leyes o disposiciones tributarias, salvo que expresamente se disponga lo contrario, se entenderá por: a) Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria, el ente acreedor del Tributo, es decir, el Estado, que ejerce dicha facultad a través de los órganos de la Administración Tributaria.

ⁱⁱⁱ Artículo 36, Sección tercera del Decreto Ley N.169 de las Normas Generales y los procedimientos Tributarios.

^{iv} Pérez Inclán, Carlos. (2005) *Sujetos de la...*, ob.cit, p140.

^v Pérez Inclán, Carlos. (2005) *Sujetos de la...*, ob.cit, p140.