
La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.



**TÍTULO: LA EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES Y
LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN LAS
REGULACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS CUBANAS.**

AUTORES Ms. Marisa Labrada Verdecia.

**Profesora Auxiliar. Facultad de Derecho de la
Universidad Oscar Lucero Moya de Holguín.**

Lic. Leonides Rodríguez Silva.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

“Una importante especie biológica está en riesgo de desaparecer por la rápida y progresiva liquidación de sus condiciones naturales de vida: el hombre”

**Fidel Castro Ruz.
Rio de Janeiro. 1992**

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

RESUMEN

El Sistema Tributario en Cuba, institución que encuentra sus basamentos teóricos en el Derecho Financiero, define los conceptos y principios que conforman la teoría y los impuestos que a nivel internacional existen para regular el tratamiento jurídico de esta materia y establece las regulaciones jurídicas, concebidas a través de leyes especiales o en otras normativas complementarias. No obstante resulta necesaria su actualización, para ponerlas a tono con la realidad política y económica del país.

El objetivo de esta investigación es, determinar las principales insuficiencias que presentan las normas vigentes en Cuba que regulan el Sistema Tributario y su relación con la protección del medio ambiente y los problemas que se presentan en la práctica jurídica en torno a su contenido y alcance para la aplicación del impuesto por la utilización y explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente. La investigación tiene un significativo impacto tanto en el aspecto económico y financiero, como en el jurídico y administrativo en la provincia Holguín, y el país, toda vez que se relaciona con la obtención de ingresos monetarios para el presupuesto del Estado y el principal aporte de la investigación está dado en propuestas para el perfeccionamiento de las normativas jurídicas en materia de tributos medioambientales, que permitan rediseñar en nuestro país un sistema tributario de corte medioambientalista, más coherente en su articulado con las políticas trazadas por el Estado en torno al medio ambiente y a los postulados de La Estrategia Ambiental Nacional, logrando así el aumento de los ingresos financieros y contribuir al desarrollo de una cultura medioambiental en los contribuyentes de la provincia y la nación.

Palabras claves: protección del medio ambiente, recursos naturales, tributos medioambientales, legislación tributaria.

INDICE

Introducción.....	pág. 1
CAPÍTULO I: Fundamentos teóricos doctrinales sobre la protección del medio ambiente en el Sistema Tributario.....	pág. 9
1.1 Consideraciones generales acerca del Sistema Tributario.....	pág. 9
1.1.1 Conceptualización de los tributos.....	pág. 12
1.2. Antecedentes de los tributos ambientales.....	pág. 18
1.3. Breves referencias de la tributación medioambiental en algunos países de Iberoamérica.....	pág. 20
1.4. Aproximación a los tributos medioambientales en Cuba.....	pág. 34
CAPÍTULO II: Estado actual de la Legislación Tributaria Cubana para la protección de medio ambiente.....	pág. 37
2.1 Entorno jurídico de la tributación medioambientalista cubana	pág. 37
2.2 El Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente en la Ley 73/94 del Sistema Tributario.....	pág. 40
2.2.1 Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, en lo concerniente a la explotación y conservación de los recursos forestales, naturales y artificiales, y la fauna silvestre.....	pág. 43
2.2.2 Las concesiones para las explotaciones mineras.....	pág. 48
2.2.3 Canon por la Ejecución de una Actividad Minera.....	pág. 49
2.2.4 Pago de regalías por la explotación de recursos minerales.....	pág. 53
2.2.5 Impuesto por la explotación de la Bahía de La Habana, con fines económicos, turísticos, recreativos y otros.....	pág. 55
2.2.6 Los incentivos fiscales.....	pág. 62
2.3 Propuestas para el perfeccionamiento de la normativas tributarias en relación al medio ambiente y para la utilización o explotación de los recursos naturales.....	pág. 66
Conclusiones.....	pág. 69
Recomendaciones.....	pág. 70
Bibliografía.	

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Anexo.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

INTRODUCCIÓN:

La difícil situación económica por la que atraviesa el país en los últimos años, ha gravitado sin dudas sobre la explotación de los recursos naturales y ha limitado emprender acciones para su conservación. La coyuntura actual demanda de una concepción integral del desarrollo sostenible, entendido como un proceso donde las políticas de desarrollo económico, fiscales, agroindustrial y otras, se entrelazan con las exigencias de la protección del medio ambiente y el uso racional de los recursos naturales, en un marco de justicia y equidad social.

Al respecto, se aprecia que los principales problemas ambientales en Cuba están relacionados con la degradación de los suelos, la contaminación de las aguas terrestres y marinas, la deforestación, y los problemas de saneamiento en asentamientos humanos, entre otros; todos ellos reconocidos por la dirección de la política ambiental del país¹.

Ante estos problemas, se ha diseñado el Programa Nacional de Medio Ambiente y Desarrollo² en el que se contemplan como medidas para enfrentar el deterioro del medio ambiente, los instrumentos económicos, lo cual incluye el sistema de incentivos y desestímulos económicos, financieros y fiscales³. En este sentido se han dado algunos pasos en la implementación de figuras de este corte, entre las que podemos señalar gravámenes a la actividad minera, incentivos a la importación de tecnologías limpias, y tributos a la explotación forestal.

Atendiendo a lo expuesto anteriormente, se han emprendido un gran número de campañas para la protección del medio ambiente basadas en medios y

¹ CITMA, *Estrategia Ambiental Nacional*. La Habana, 1997, pág. 27.

² El Programa de Medio Ambiente y Desarrollo fue aprobado en el año 1993 y constituye la adecuación al ámbito nacional de los objetivos y fines aprobados en la Agenda 21 de la Cumbre de Río 1992.

³ CITMA, *Programa Nacional de Medio Ambiente y Desarrollo de la República de Cuba*. La Habana, 1993.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

mecanismos de diversa naturaleza, desde los proyectos educativos, para elevar la conciencia ambiental de la sociedad, medidas administrativas que prohíben el ejercicio de determinadas actividades contaminantes, y muy relacionadas con estas, sanciones administrativas e incluso de naturaleza penal, así también, se ha acudido a las medidas de carácter económico.

La obtención de ingresos que luego, vía gasto público satisfagan necesidades sociales es contenido de la Actividad Financiera y corresponde al Derecho Financiero el ordenamiento de esta actividad⁴. Desde la perspectiva de los ingresos públicos, aparecen los tributos como uno de los principales aportes al Presupuesto, y por ello se muestran como una de las posibles fuentes de financiación de las políticas de restauración y protección del medio ambiente.

Respondiendo a las exigencias mencionadas, la Ley No. 73/94 del Sistema Tributario, del 4 de agosto de 1994⁵, establece un Impuesto por la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, al que se obligan las personas naturales o jurídicas, cubanas o extranjeras, que utilicen o se relacionen de cualquier manera en el territorio nacional con el uso o explotación de un recurso natural; en correspondencia con el precepto constitucional "...El Estado cubano protege el medio ambiente y los recursos naturales del país. Reconoce la estrecha vinculación con el desarrollo económico y social sostenible para hacer más racional la vida humana y asegurar la supervivencia, el bienestar y seguridad de las generaciones actuales y futuras".⁶

⁴ MARTÍN QUERALT J, LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J. M, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ma Edición Ediciones Tecnos, Madrid, 1999, pág. 27.

⁵ Gaceta Oficial Especial de la República de Cuba N° 8 de 5 de agosto de 1994.

⁶ Constitución de la República de Cuba, Artículo 27. publicada en Gaceta Oficial Ordinaria número 2 de 24 de febrero de 1976 con las reformas de 1992, publicada en la Gaceta Oficial extraordinaria número 7 de 1 de agosto de 1992.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

En ese orden, la utilización racional de los recursos naturales y su aprovechamiento sostenible, implica vincular el problema ambiental con los medios e instrumentos del Estado, quien ha de velar por la racionalidad económica de la gestión ambiental e intervenir en la conservación de los recursos naturales y garantizar su utilización ordenada.

El impuesto por la utilización o explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente, de naturaleza medioambientalista,⁷ contribuye a resarcir los gastos en que incurre el Estado para la protección del medioambiente y la repoblación forestal, y permite disminuir el valor de las pérdidas por la utilización o explotación de estos recursos; tiende por ende, a la financiación social del gasto público para enfrentar la prevención, corrección y restauración en su caso del daño o perjuicio ambiental. En la legislación fiscal revolucionaria tiene sus antecedentes en el Impuesto Forestal.

A decir de Carlos Pérez Inclán y comprobado por el autor de este trabajo, mediante investigaciones realizadas en la ONAT Provincial, este impuesto, tiene actualmente, un grado de desarrollo primario, se exige por la explotación y conservación de los recursos forestales, naturales y artificiales, y la fauna silvestre, la ejecución de una actividad minera y el uso o explotación de la Bahía de La Habana, el cobro de este impuesto se efectúa, solo por la explotación de algunos recursos, debido a que no se cuenta con los instrumentos jurídicos que abarquen todos los hechos imponibles relacionados con el medio ambiente y le permitan a la Oficina Nacional de la Administración Tributaria (ONAT) conocer las personas a las que se les debe exigir el pago de este tributo. Situación esta, que provoca un impacto financiero y social negativo para la economía, por representar considerables sumas de dinero que se dejan de recaudar y que pudieran ser

⁷ Vid. CARLOS PEREZ INCLAN. Apuntes del Derecho Financiero Cubano. Tributos medioambientalistas son aquellos cuyo objetivo imponible se tipifica por actos o hechos que

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

utilizadas para conservar, mantener y proteger el medio ambiente, a través del Fondo Nacional de Medio Ambiente, así como también incide negativamente en la formación de una cultura medioambiental sostenible, donde cada persona, ya sea natural o jurídica, adquiera conciencia de la necesidad de este tributo, no solo por la obligatoriedad de contribuir a las finanzas del Estado y por consiguiente al desarrollo económico del país, sino también por la necesidad del mantenimiento y la sostenibilidad de un ambiente sano y perdurable para las presentes y futuras generaciones.

En tal sentido el Impuesto objeto de análisis, se ha investigado poco en el país y en nuestra provincia los autores de este trabajo comprobaron que no se ha realizado ninguna sobre el tema, aunque en nuestra doctrina se ha abordado el tema de forma general, como es el caso de Carlos Pérez Inclán⁸.

Se deba significar que existe un interés especial por parte de la Dirección Provincial de la Oficina Nacional de Administración Tributaria en que se investigue este tema, pues el resultado que se obtenga será de mucho provecho para el referido órgano administrativo, para la implementación y ejecución del cobro de este impuesto a todos los obligados a su pago, se aportarán las recomendaciones y posibles soluciones a las insuficiencias que se analicen en un corto plazo, siendo esta una vía para provocar el debate sobre el tema en su Dirección Nacional y en otros escenarios, sean provinciales o nacionales, para lograr que los órganos facultados dicten las normativas que se requieran a tales efectos.

Partiendo de las consultas realizadas, se aprecia que existen insuficiencias en las normas tributarias complementarias para la aplicación de la Ley No. 73 de 1994,

inciden de una manera negativa sobre el medioambiente o que originan una actuación pública de tutela medioambiental.

⁸ MSC. PÉREZ INCLÁN Carlos, Comentario en el libro Apuntes de Derecho Financiero cubano, Colectivo de Autores, pág. 355

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

del Sistema Tributario en cuanto al Impuesto por la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales, lo que no permite que se logre en su totalidad la recaudación de estos ingresos monetarios, a la vez que no contienen en su enunciado el verdadero objeto de los impuestos medioambientales, que es por encima de otras pretensiones, el mejoramiento del estado de los recursos naturales y de influir en la modificación de conductas en los agentes económicos.

Este tema se torna muy actual, pues se vienen introduciendo importantes cambios en el sistema tributario cubano y la política fiscal, como parte del proceso que vive hoy Cuba, de actualización del modelo socialista de desarrollo económico y social, donde sin lugar a dudas, los tributos comenzarán a jugar el papel que les corresponde en el sustento financiero del Estado cubano y la distribución y redistribución de la renta nacional, garantizando por esa vía los recursos financieros necesarios para la satisfacción de las necesidades sociales y el desarrollo progresivo de la nación.

La investigación tendrá un significativo impacto tanto en el aspecto económico y financiero como en el jurídico y administrativo de la provincia, y del país, toda vez que se relaciona con la obtención de ingresos monetarios y en el orden teórico se harán aportes que enriquecerán la doctrina y la cultura tributaria, al realizar propuestas acerca del perfeccionamiento de las normativas jurídicas complementarias en materia de tributos medioambientales, para que en su momento sean tomadas en cuenta para la conformación o perfeccionamiento de las normas necesarias, que permitan la recaudación en la totalidad de los tributos por el impuesto que se determine por la utilización o explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente, además contribuirá al desarrollo de una cultura medioambiental en los contribuyentes de la provincia y la nación.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Por todo lo antes expuesto, se establece como problema científico ¿en qué medida responden las normas jurídicas tributarias vigentes a la concepción de un régimen impositivo de corte medioambiental?

Debido a la problemática señalada se determina **como objeto de la investigación** las normas jurídicas tributarias.

Como **campo de la investigación**: las normas jurídicas tributarias medioambientalistas.

Por tanto **el objetivo general de la investigación es**: determinar las insuficiencias que presentan en su contenido y alcance las normas jurídicas tributarias relacionadas con el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y la Protección del Medio Ambiente para que se logre en Cuba el diseño de un régimen impositivo de corte medioambientalista.

Se declaran como preguntas científicas las siguientes:

- 1- ¿Qué fundamentos teóricos- doctrinales sustentan en el Sistema Tributario la explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente?
- 2- ¿Cuáles son las tendencias fundamentales que se ponen de manifiesto en las legislaciones tributarias de otros países de Iberoamérica relacionadas con la explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente?
- 3- ¿Cuáles son las principales insuficiencias que presentan en su contenido y alcance las normas tributarias relacionadas con la explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente?
- 4- ¿Qué propuestas pueden contribuir al perfeccionamiento de las normas tributaria relacionadas con la explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente, que permitan configurar un sistema tributario de corte medioambientalista?

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Para ello se trazaron las siguientes tareas científicas:

1. Analizar los fundamentos teóricos- doctrinales que sustentan en el Sistema Tributario Cubano los tributos relacionados con la explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente.
2. Identificar las tendencias fundamentales que se ponen de manifiesto en las legislaciones tributarias de otros países de Iberoamérica con relación a la explotación de los recursos naturales y a la protección del medio ambiente. .
3. Valorar las insuficiencias que presentan en su contenido y alcance las normas tributarias relacionadas con la explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente.
4. Realizar propuestas para el perfeccionamiento de las normativas tributarias que permitan configurar un sistema tributario de corte medioambientalista.

En el desarrollo del presente trabajo se han utilizado los métodos generales de la investigación científica. Se ha privilegiado el enfoque cualitativo a partir de las peculiaridades de nuestro objeto de estudio y por las posibilidades que esta metodología ofrece para profundizar en la comprensión de los procesos estudiados.

Entre los métodos, técnicas y procedimientos empleados se encuentran los siguientes:

Análisis dialéctico: encaminado a establecer las interrelaciones entre las categorías, instituciones y subinstituciones del Derecho Financiero y del Derecho Ambiental con los demás fenómenos de la base económica y la superestructura para poder precisar sus fundamentos y su impacto en la vida económica del país.

Análisis síntesis e inducción – deducción: Para establecer los fundamentos teóricos precisando conceptos y teorías generalmente aceptadas por la doctrina, identificando irregularidades y tendencias sobre el tema investigado, apoyados en la revisión bibliográfica, en el análisis de la legislación nacional relacionada con el objeto de estudio, y la consulta a especialistas vinculados al tema.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Análisis exegético – jurídico de las normas: Para la caracterización de las deficiencias fundamentales presentes en la norma jurídica con relación al sistema tributario medioambiental.

Análisis histórico jurídico de las normas: permitió, a partir de determinadas dimensiones identificar los orígenes de las instituciones jurídicas analizadas, sus regularidades, tendencias de la evolución de las normas acerca del sistema tributario y su relación con el medio ambiente.

Análisis comparado de las normas: Permitió a partir de determinadas situaciones estudiadas, la identificación de diferencias, semejanzas y regularidades en las normas jurídicas que regulan el sistema tributario y su relación con el medio ambiente. Se realizará un análisis en diferentes legislaciones de Iberoamérica, para valorar como está regulada esta institución jurídica.

También se utilizaron los métodos empíricos como:

Entrevista: con el objetivo de valorar algunos criterios de especialistas de reconocido prestigio y autoridad en el tema, acerca de cómo se le da el tratamiento a este tipo de impuestos y el nivel de ejecución del mismo.

La observación participante. Se realizó para permitir observar las acciones y situaciones del campo de investigación, así como explorar la información existente en el tema, el cómo se enfoca la actividad y qué conocimientos teóricos y prácticos existen en las personas jurídicas y naturales que se ven involucradas o se relacionan con el medio ambiente.

La novedad científica de esta investigación parte de la poca existencia en Cuba de estudios en la materia objeto de investigación, y se realiza una valoración de las normas jurídicas tributarias vigentes y sus manifestaciones en la implementación y ejecución del cobro de los impuestos medioambientales.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Como aporte fundamental de la investigación se procura exponer la necesidad de que, a partir de las transformaciones en la economía cubana para la actualización del modelo económico social, se analice la situación existente respecto a los instrumentos jurídicos para la realización y ejecución del cobro de estos impuestos, a fin de que los argumentos referidos y las cuestiones investigadas se tengan en cuenta a la hora de elaborar o modificar la legislación relativa al tema tratado de acuerdo a las exigencias actuales.

El trabajo está estructurado en dos capítulos. En el primer capítulo se exponen los fundamentos teóricos doctrinales y conceptuales sobre la protección del medio ambiente en el sistema tributario a las normas tributarias de corte medioambiental, tomando como referencia sus antecedentes y evolución, lo que sirve de base teórica. En el segundo capítulo se hace una valoración del régimen jurídico del Sistema Tributario en Cuba y sus normas complementarias, destacando las insuficiencias que presentan, así como las propuestas para el perfeccionamiento de las normativas tributarias que permitan configurar un sistema tributario de corte medioambientalista.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y DOCTRINALES SOBRE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.

En este capítulo se analizan los referentes teóricos y doctrinales del Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, lo cual requiere en primer orden un acercamiento general a su surgimiento y evolución histórica desde una perspectiva teórica que permita introducir su análisis doctrinal y normativo.

Para ello es necesario el análisis de conceptos, e instituciones del derecho tributario y medioambiental, cuestiones que son analizadas partiendo de diversas posiciones y criterios de destacados autores que por su importancia se erigen en referencia obligada siempre que se trate sobre este tema. También se hace un análisis del tratamiento al impuesto en legislaciones en países de Iberoamérica

1.1 Consideraciones generales acerca del sistema tributario y del impuesto como categoría tributaria.

Los impuestos nacen como un mecanismo de búsqueda de nuevos ingresos. Fueron implementados por los estados para financiar la satisfacción de las necesidades públicas.

El impuesto representa la categoría tributaria fundamental, y donde se aprecian con mayor claridad las notas propias del tributo; empleándose incluso en numerosas ocasiones como sinónimo del tributo.

Desde un punto de vista doctrinal, y siguiendo a FERREIRO LAPATZA, podemos definir el impuesto como “una obligación de Derecho público establecida por ley

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

para el sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad⁹; señalando MATIAS CORTÉS que “el impuesto constituye una obligación legal de Derecho público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por ley, surgido por la realización de un hecho imponible por el sujeto pasivo y que no supone en ningún momento una actividad administrativa¹⁰, y Eusebio González lo define como “...una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir a personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.¹¹

En este sentido, se puede afirmar que los primeros recursos tributarios fueron aquellos que el Estado obtuvo mediante el ejercicio de su poder imperio o a través de costumbres que luego se convirtieron en leyes en la Roma antigua.

El origen de los tributos se remonta a la era primitiva, cuando los hombres entregaban ofrendas a los dioses a cambio de algunos beneficios. Posteriormente, desde la civilización griega, se manejaba el término de la progresividad en el pago de los impuestos por medio del cual se ajustaban los tributos de acuerdo a las capacidades de pago de las personas. También se controló su administración y clasificación.

Igualmente en América, culturas indígenas como la inca, azteca y chibcha, pagaban los tributos de manera justa por medio de un sistema de aportes bien

⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I *Derecho Financiero (Ingresos. Gastos. Presupuestos)* ..., op. cit., p. 199.

¹⁰ CORTÉS, M.; *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1985, p. 180.

¹¹ GONZÁLEZ GARCÍA, E.; *Clasificación de los tributos: Impuestos y Tasas*, en V.V.A.A., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, s.n.ed., M.E.H., I.E.F., Madrid, 1991, p. 436.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

organizado. En la época del Imperio Romano, el Emperador Constantino extiende los impuestos a todas las ciudades incorporadas “para hacer grande a Roma”, según sus propias palabras.

En Europa, durante la Edad Media, los tributos los cancelaban los pobladores en especies a los señores feudales, con los vegetales o animales que crecían en las pequeñas parcelas que les eran asignadas, y a la Iglesia Católica en la forma conocida como diezmos y primicias, de carácter obligatorio y relacionados con la eliminación de posibles cadenas después de la muerte. Vale resaltar que al conocerse ambos mundos, el impuesto entre comerciantes era de un buque por flota perdida en los mares.

Los impuestos modernos, como los conocemos hoy, se instauraron a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. Dentro de los tributos que se crearon en este período, destacaron: el impuesto sobre la renta al exportador, al importador, al vendedor y los impuestos a la producción, entre otros.

En Venezuela, el desarrollo de los impuestos se debe al General Juan Vicente Gómez y al Doctor Calderas. En el país, alrededor del 80% de la renta fiscal proviene del petróleo y no de los impuestos como en otros países del mundo, tal es el caso de España y los Estados Unidos. El país ha avanzado en esta línea, pechar a la cadena productiva y transformar esos recursos en bienes es una razón de Estado, pero, lo más importante, es que el ciudadano tome conciencia de su responsabilidad como integrante de la sociedad.

Precisamente dentro de la actividad desarrollada por el Estado para el cumplimiento de sus fines, tiene una especial relevancia aquella encaminada a la obtención de los recursos financieros indispensables con los que enfrentar los

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

gastos que tales fines exigen; para cuya consecución, como cualquier agente productivo, dispone de distintas alternativas.

Así, el Estado dispondrá de los recursos que genera su propia actividad económica, a cuyo efecto de diferentes servicios que realiza resultan ingresos que cubren, total o parcialmente, sus costos. De igual modo, en tanto titular de bienes y derechos de naturaleza patrimonial, el Estado puede obtener ingresos a partir de la explotación de éstos, y de cuyos recursos dispone para financiar otras actividades; y puede igualmente recurrir al endeudamiento, lo que le permite también la financiación del gasto público. Finalmente, como máximo representante de la comunidad de intereses, y con la legitimidad que le confiere ser el instrumento de la voluntad popular, el Estado cuenta con poder para exigir de los ciudadanos su participación en la financiación de los gastos públicos a través de tributos; constituyendo éstos la principal fuente de ingresos en el mundo moderno.¹²

1.1.1 Conceptualización de los tributos.

Desde el punto de vista jurídico, al decir de Sainz de Bujanda, el tributo “no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios”. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley. El tributo, pues, es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario. En tal sentido, podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público

¹² SAINZ DE BUJANDA, F, *Lecciones de Derecho Financiero*, 8va edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1990, p. 167. *Los ingresos tributarios son la especie más importante de los ingresos públicos, no sólo porque cuantitativamente constituyen la mayor fuente de ingresos en los Estados modernos, sino también porque científicamente es la categoría más elaborada y legislativamente la más profusamente regulada.*

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece”¹³.

Otra definición de tributo analizada es la siguiente: “...el tributo, considerado como institución jurídico financiera, es el sistema de relaciones jurídicas que se establecen entre los entes públicos y otros sujetos del ordenamiento jurídico con motivo de las prestaciones, generalmente pecuniarias, que éstos están obligados a realizar a título definitivo por razones de solidaridad social. Por extensión, con el nombre de tributo se conocerá también el ingreso que, como consecuencia de las relaciones jurídicas precitadas, reciben los entes públicos”¹⁴, y de “un ingreso de Derecho público obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la Ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”¹⁵

Como expresara Carlos Pérez Inclán¹⁶, los tributos son ingresos públicos que el Estado exige a través de sus órganos, en el ejercicio de su poder financiero mediante la utilización de normas jurídicas; no constituyendo un acto antijurídico, sino recaudar en bien del Estado. De las definiciones anteriores pueden concluirse las siguientes características:

Se trata de una prestación patrimonial obligatoria, consistente en dinero generalmente, ha de ser creado o establecido por medio de una Ley, son debidos al Estado, u otro ente público, que lo exigen actuando como tales; por lo cual son ingresos públicos de Derecho Público, se establecen con la finalidad de obtener

¹³ SAINZ DE BUJANDA, F, *Lecciones de Derecho Financiero*, ob cit, pág. 167.

¹⁴ BAYONA DE PEROGORDO, J.J y SOLER ROCH, M.T, *Compendio de Derecho Financiero*, 1ra Edición, Librería COMPAS, Alicante, 1991, pág. 236.

¹⁵ MARTÍN QUERALT, J, LOZANO SERRANO, C, CASADO OLLERO, G y TEJERIZO LÓPEZ J.M, *Curso de Derecho Tributario y Financiero*, 14ª Edición, Ediciones Tecnos, España, 2003, pág. 75.

¹⁶ COLECTIVO DE AUTORES, Apuntes de Derecho Financiero cubano, pág. 355.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

recursos para satisfacer las necesidades financieras del Estado, no constituyen la sanción de un ilícito.

En los tributos prima el principio de legalidad, pues deben ser establecidos por Ley, donde se determinan los hechos que hagan surgir en determinados sujetos la obligación de su pago, por lo que se configuran como una obligación ex-lege, en cuya formación sólo interviene la voluntad del Estado y no la del obligado.

La evolución y desarrollo de la política tributaria en nuestro país ha estado matizada por las influencias que le fueron impuestas por los países representantes de cada una de las etapas que ha marcado la historia de Cuba.

En la etapa colonial muchas leyes y regulaciones impuestas por España, mantuvieron su vigencia hasta muy avanzado el siglo XIX y casi hasta la actualidad. Las mismas respondían a un sistema fiscal caracterizado por el desorden, beneficiando solamente a los comerciantes, al clero español y a la corona de ese país.

La reforma más importante conocida hasta ese momento se produce a partir del año 1847, debido a que se entra en una etapa de reorganización en la política tributaria en Cuba. La que consistió en el establecimiento de un impuesto municipal directo, el inicio de un proceso de regulación sobre las contribuciones, las tiendas, los oficios y profesiones con la incorporación a su vez de un conjunto de formas impositivas.

En esa etapa colonial entre 1492 y 1898, se dictó un número reducido de normas relativas a la protección y conservación del medio ambiente: La Ley de aguas, de 13 de junio de 1879, Ley de Puertos, de 7 de mayo de 1880, una Real Orden y un

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Real Decreto relacionado con las aguas, en ellas, como es de esperar no se hacía alusión alguna a tributar en relación con este fin.

De manera general el sistema tributario presente en esta etapa no varió su objetivo principal de garantizar el respaldo a la metrópoli, el sostenimiento del aparato represivo, cubrir el déficit y favorecer el enriquecimiento de los funcionarios españoles haciendo uso de los recursos obtenidos por medio del robo de los fondos públicos.

En los inicios de la etapa republicana en 1902 , al término de la intervención norteamericana en Cuba, en la que se sentaron las bases para el inicio de una economía dependiente del capital norteamericano, el sistema fiscal estaba integrado por los mismos impuestos que se habían heredado de España y de la intervención norteamericana directa, dentro de ellos los más importantes son los obtenidos de la renta de aduanas y de la contribución industrial y comercial. La obligatoriedad de pago de los mismos, respondía a un principio constitucional que expresaba: "a contribuir para los gastos públicos en la forma y proporción que determinen las leyes."

En 1908 se promulga la Ley de Impuestos Municipales que recogía un conjunto de preceptos que tenían como objetivo principal establecer una política tributaria más coherente. Es en este período cuando se establece por primera vez un capítulo relacionado con los procedimientos de cobranza y aplicación de multas a los defraudadores.

En 1941 se instaura el impuesto sobre la renta que grava sueldos, salarios, retribuciones, pensiones, honorarios, dividendos, es decir, cualquier ingreso personal de los ciudadanos cuyo monto supera los 1000 pesos. Con el pretexto de desarrollar obras públicas o para el pago de distintos empréstitos financieros,

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

continuaron proliferando las disposiciones relacionadas con los impuestos. No solo aprobados por el Congreso, sino también por los Gobiernos Municipales y el Consejo Provincial, característica que marcó a los gobiernos de la primera mitad del siglo XX.

Del análisis realizado a las normas jurídicas en materia medioambiental, en la etapa republicana, se constató que se dictaron 124 disposiciones normativas, de las cuales más del 50% están relacionadas con la salud, y ninguna hace mención a la obligatoriedad del Estado de establecer un tributo para contribuir a la conservación del medio ambiente.

Ya en la etapa revolucionaria, a partir de 1959, se crean las bases para que el Estado cumpliera su papel protagónico en el desarrollo socio-económico del país. A partir de este momento se comienzan a desarrollar un conjunto de acciones que tenían como objetivo fundamental el logro de una distribución más justa de los ingresos.

A pesar de los esfuerzos que estaba realizando el estado de 1967 hasta la década del 80 del siglo XX se produjo una disminución del papel de los instrumentos fiscales a expresiones mínimas. En esta dirección influyeron dos circunstancias presentes en la economía cubana: la desaparición de las relaciones monetarias mercantiles, el predominio casi absoluto de la propiedad estatal, unido al mecanismo de transferencia de la masa de las empresas en forma de aportes al presupuesto, hacía inoperantes aparentemente el uso de la política fiscal.

Lo anterior explica que en toda la década del 80 del citado siglo en materia fiscal fueron aprobadas solamente determinadas disposiciones legales de carácter específico, que regularon el tratamiento impositivo de algunos sectores que así lo

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

reclamaban. Entre ellas se pueden mencionar: el establecimiento de elevados impuestos a las utilidades transferidas al exterior y la rebaja de impuestos sobre intereses de préstamos recibidos del exterior.

Se debe destacar que se dictaron las Leyes 998 de 1962 y 1213 de 1967, que establecieron obligaciones fiscales para el sector privado. La primera de las mencionadas tenía el objetivo de suprimir todo estímulo a la inversión privada. La segunda, simplifica el sistema tributario para eliminar los gravámenes a las empresas estatales, a la población y a una gran parte del sector privado en consonancia con la idea de eliminar la pequeña propiedad mercantil y el predominio del sector privado.

Ante el fenómeno de coexistencia de dos sistemas para la dirección de la economía y dada la necesidad de establecer un sistema único, se crea uno nuevo denominado Registro Económico: que suprime las relaciones monetarias mercantiles, los cobros y pagos entre unidades estatales y la tributación al presupuesto estatal.

En el año 1975, buscando mayor eficiencia, se crea un mecanismo de dirección y planificación de la economía y se restablecen las relaciones monetarias mercantiles y se designa al Comité Estatal de Finanzas para controlar y ejecutar la política financiera del Estado.

En la década de los años 90 del siglo XX se iniciaron una serie de transformaciones financieras vinculadas al derecho económico que culminaron con la reforma General del Sistema Tributario, cuya máxima expresión fue la Ley No. 73 de 1994.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Con respecto a los tributos, en su relación directa con la investigación, se debe significar que los tributos cumplen funciones fiscales y extra fiscales y se debe dejar claro que la función extrafiscal del sistema tributario cubano no aparece explícitamente reconocido en la Constitución de la República, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales, en los que se establecen principios rectores de política social y económica, dado que, tanto el sistema tributario en su conjunto, como cada figura concreta, forman parte de los instrumentos que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

Atendiendo a los Artículos 9 y 16 de la Constitución cubana se debe significar que en el primero se reconocen como función del Estado las de proteger la propiedad y la riqueza de la nación, además de dirigir la economía nacional. En el segundo se estipula que: el Estado organiza, dirige y controla la actividad económica nacional, a fin de satisfacer cada vez mejor las necesidades materiales y culturales de la sociedad y los ciudadanos, promover el desenvolvimiento de la persona humana y de su dignidad, el avance y la seguridad del país. Estos preceptos nos muestran la marcada naturaleza intervencionista del Estado cubano, que juega un papel preponderante en el desarrollo socio-económico del país.

En este sentido, y valorando las concepciones y posibilidades funcionales de la Hacienda Pública, el sistema tributario se nos muestra como una herramienta para la consecución de los múltiples fines públicos que en la Constitución se reconocen. El sistema tributario puede verse como uno de los instrumentos de los que el Estado dispone para conseguir sus fines.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Sin embargo, sobre el tema de la extrafiscalidad, la Ley 73 Del Sistema Tributario cubano es explícita, hace una clara referencia a la posibilidad de utilizar los tributos con otros fines diferentes al recaudador. Así, en su Artículo 4 dispone:

“Los tributos además de ser medios para recaudar ingresos, han de constituir instrumentos de la política general y responder a las exigencias del desarrollo económico - social del país.”

Dentro del sistema tributario cubano actual resaltan dos tributos configurados atendiendo a finalidades extrafiscales. Ellos son: el Impuesto Especial a Productos y el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, este último se aborda en la presente investigación.

En el primero de los casos se grava el uso y consumo de determinados bienes¹⁷, excepto cuando su fin sea la exportación, por una sola vez dentro del territorio nacional. La finalidad de este tributo consiste, más allá del fin recaudador, limitar el uso y el consumo de los bienes gravados.

Respecto al segundo los autores de la presente investigación asumen el carácter extra fiscal que encierra su diseño técnico, y se posterga su análisis para el próximo capítulo.

¹⁷ El Artículo 26 de la Ley 73 del Sistema Tributario cubano establece que, Son bienes gravados por este impuesto las bebidas alcohólicas, cigarros, tabacos, combustible, vehículos automotores, efectos electrodomésticos y artículos suntuarios. Para profundizar sobre la imposición indirecta en Cuba vid. MEZQUIDA DEL CUETO R.; *El Sistema Tributario cubano*. en V.V.A.A., Coords.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

1.2 Antecedentes de los tributos ambientales.

Los antecedentes de los tributos ambientales los encontramos en los aportes realizados por Arthur Cecil Pigou¹⁸, economista neoclásico quien a comienzos del siglo XX fue el primero en diferenciar entre costes privados y costes sociales de la empresa, haciendo referencia específicamente al problema de la contaminación (externalidades) del ambiente.

Él señaló que una de las maneras y no la única, de corregir las externalidades, consiste en que cuando no existen relaciones contractuales entre el causante de la contaminación y los afectados por la externalidad, el Estado, si así lo desea, puede impulsar o restringir las inversiones en dichas actividades, las formas más conocidas para impulsar y restringir las inversiones pueden revestir carácter de primas o impuestos.

El análisis de Pigou incluía también un caso mucho más discutible y que había puesto en marcha una viva discusión, se trataba del caso de las industrias de coste decreciente, que se supone no invierten suficiente y pueden, por tanto, incluirse entre las que deben recibir subsidios frente a las industrias de coste creciente, que se supone invierten demasiado y deben ser gravadas con impuestos especiales.

Pigou propuso como solución al problema de las externalidades la intervención del Estado, a través de la aplicación de los impuestos correctores que permitirían igualar las curvas de costes, beneficios privados y sociales. Estos impuestos, señaló Pigou, debían estar acompañados de alguna acción legislativa o

¹⁸ CECIL PIGOU Arthur 1877-1959 fue un economista inglés, conocido por sus trabajos en numerosos campos, y particularmente en la economía del bienestar. Estudió en el Harrow School y se graduó en el King's College de Cambridge. Planteó el impuesto ambiental para corregir las externalidades.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

reguladora para alcanzar un punto eficiente en la producción del bien o servicio que está ocasionando la externalidad.

Conviene aclarar que las externalidades en muchas ocasiones son el subproducto no intencionado de procesos productivos que a la vez, promueven desarrollo y bienestar, por lo que no deben mantenerse posiciones absolutistas respecto a su impedimento. Las externalidades negativas tienen un coste social finito y antes de hacer un planteamiento “debe ser erradicada totalmente la contaminación”, hay que averiguar sobre el coste de reducir la contaminación sin detener la marcha de partes importantes del proceso productivo.

El problema de la contaminación ambiental considerada como el mejor ejemplo de externalidad negativa ha sido objeto de análisis y causa de preocupación para los hacendistas, tratándose la conservación ambiental de un bien público puro del que obligatoriamente tienen que ocuparse los tributos como instrumento al servicio del objetivo proteccionista.

Los impuestos ambientales además de reducir la contaminación e incidir en el cambio de conducta de los agentes contaminadores respecto al medio ambiente, proporcionan beneficios económicos porque disminuyen los gastos de las diferentes actividades económicas que realizan las empresas.

Una de las razones para el uso de estos impuestos, entiéndase por impuestos el tributo exigido al obligado a su pago sin contraprestación específica con el fin de satisfacer necesidades del estado, es que son los instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, es decir, la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales al precio, entiéndase cuando la Ley regula un contrato como contraprestación a la que una de las partes se obliga recibiendo de la otra una prestación, de los bienes, servicios y

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

actividades que los producen, de esta manera los incentivos económicos serán los adecuados para contribuir a la aplicación del Principio de “Quien contamina paga” y a la integración de las políticas económica y ambiental; aquí existen objetivos de eficiencia económica y conservacionistas.

Pueden proporcionar incentivos para que tanto los consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más “eco-eficiente”; para estimular la innovación y los cambios estructurales; y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas; el objetivo es conservacionista.

Son una fuente potencial para aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente; y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro. Pueden ser instrumentos de política efectivos para abordar las prioridades ambientales actuales, a partir de fuentes de contaminación tan 'difusas' como las emisiones del transporte, residuos de baterías y agentes químicos utilizados en agricultura.

La existencia de la fiscalidad ambiental significa el reconocimiento de que cuando se presentan impactos ambientales se justifica la participación del Estado para eliminar o regular dichos impactos, aplicando medidas que posibiliten la internalización del costo ambiental en función de costos del agente que realiza la contaminación, o hace uso o servicio del bien medio ambiental.

1.3 Breve referencia a la tributación medioambiental en algunos países de Iberoamérica.

Para realizar el estudio comparado de las normas jurídicas que regulan los tributos medioambientales, se ha tomado como referencia algunos países de

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Iberoamérica, como España, México y Colombia, adoptando como criterio, las profundas raíces que nos unen, en cuanto a cultura, hábitos, idioma y sistema de Derecho.

Al respecto, los estudios más recientes evidencian el progresivo deterioro del medio ambiente que ha puesto de manifiesto la insuficiencia de las medidas adoptadas hasta el momento por el administrador público para paliarlo. En el ámbito latinoamericano, este problema se ve agravado por la enorme importancia que revisten los recursos naturales en sus economías. En este contexto, los instrumentos económicos de corte medioambiental y en concreto, los impuestos, constituyen una de las alternativas.

En México existen graves problemas de contaminación y pérdida de recursos naturales que están poniendo en riesgo el crecimiento futuro del país y el bienestar de las presentes y futuras generaciones. Se estima conservadoramente que las pérdidas de recursos bióticos y los gastos defensivos en combate a la contaminación representan más del 10% del Producto Interno Bruto (PIB) anualmente, definiendo una trayectoria de crecimiento a todas luces insostenible¹⁹. En las últimas décadas la preocupación por la contaminación, la sobre-explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente cobró protagonismo en la agenda pública de los estados, y por otra parte, el vínculo entre desarrollo, política económica y medio ambiente se hizo evidente, al surgir el concepto de desarrollo sustentable.²⁰

¹⁹ Tomado de la Revista Electrónica Iberoamericana. Vol. 2, n^o1. 2008.23 de marzo de 2011.

²⁰ La Conferencia de Estocolmo sobre Ambiente Humano de las Naciones Unidas, celebrada en 1972, es considerada como el arranque formal de las políticas públicas ambientales en el contexto internacional. En 1983 se establece la Comisión Brundtland que en su informe difunde el concepto de desarrollo sustentable definido como el desarrollo que satisface las necesidades presentes, sin comprometer la habilidad de las generaciones futuras, para satisfacer sus propias necesidades. Véase Aceves Ávila, Carla D, *Bases fundamentales de derecho ambiental mexicano*, México, Porrúa, 2003, pp. 27-34 y 83-88.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Al respecto Los antecedentes legislativos de la fiscalidad ambiental mexicana no existen como tales, es necesario indagar en los antecedentes del Derecho Ambiental para vislumbrar el deber del Estado de protección ambiental, y en consecuencia, el gasto público efectuado con su motivo, y por este camino establecer los antecedentes y fundamentos de la fiscalidad ambiental.

A efectos prácticos y con un consenso doctrinario es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917²¹, con su artículo 27, el antecedente directo de la protección ambiental estatal, ya que en este precepto se establece el deber del Estado de conservar y proteger los recursos naturales²². También está consignado en el Código Fiscal de la Federación²³.

En 1971 entra en vigor la Ley Federal para la Prevención y Control de la Contaminación, siendo la primera legislación sectorial específica en México para la materia ambiental. Esta ley pasó a denominarse Ley Federal de Protección al Ambiente en 1987, y finalmente en 1988, se aprueba la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección Ambiental (LGEEPA) vigente, aunque ha sufrido diversas

²¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Del 14 de agosto de 2001.

²² Artículo 27, párrafo 3: La nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, se dictarán las medidas necesarias para ordenar los asentamientos humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población; para preservar y restaurar el equilibrio ecológico; para el fraccionamiento de los latifundios; para disponer, en los términos de la ley reglamentaria, la organización y explotación colectiva de los ejidos y comunidades; para el desarrollo de la pequeña propiedad rural; para el fomento de la agricultura, de la ganadería, de la silvicultura y de las demás actividades económicas en el medio rural, y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad.

²³ Código Fiscal de la Federación. , nuevo código publicado en el diario oficial de la federación el 31 de diciembre de 1981. Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

reformas. Esta ley contempla explícitamente a los instrumentos económicos desde el 31 de diciembre de 1996.

Anterior a las reformas de 1996 de la Ley General, está el Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA) paralelo al Tratado de Libre Comercio para América del Norte (TLCAN) vigentes desde el 1o. de enero de 1994, los cuales, al tener rango de normas internacionales aprobadas por México, son legislación vigente y por lo tanto antecedente y fundamento del Derecho Ambiental mexicano.

Siendo precisamente con la firma del ACA cuando nace formalmente la fiscalidad ambiental en México, al contemplar la aplicación de instrumentos económicos para la consecución de las metas ambientales establecidas en dicho acuerdo por cada país firmante.

Desde 1997, tras aprobar las modificaciones de la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección Ambiental, se establecieron derechos que además de cumplir con el tradicional fin fiscal y satisfacer el gasto público que generan los servicios públicos, incorporaban la finalidad extrafiscal ambiental. Así, en materia de derechos por uso de agua y vertidos a la misma, se vislumbraba la incipiente fiscalidad ambiental mexicana.

En el 2001, con motivo de la reforma hacendaria propuesta por el presidente Vicente Fox Quesada, vuelve a retomarse el tema de la fiscalidad ambiental, celebrándose en abril de ese año el Foro Taller Medio Ambiente y Reforma Fiscal dentro del marco del Plan Nacional de Desarrollo y la Nueva Hacienda Pública²⁴.

²⁴ El foro taller fue organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, la Comisión de Medio Ambiente del Senado de la República y la Comisión de Medio Ambiente y Recursos Naturales de la Cámara de Diputados, y contó con la colaboración del Instituto Nacional de Ecología y la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Este ha sido hasta la fecha, uno de los eventos interinstitucionales más destacados en

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Aunque existieron una serie de propuestas en el 2001²⁵ para reformar varias leyes fiscales e incorporar la finalidad ambiental en impuestos y derechos, por un lado y por otro, para eliminar subsidios (agua, especialmente para uso agrícola, celulosa, minería, entre otros) y exenciones fiscales perversas para el medio ambiente por ejemplo, plaguicidas y productos dañinos que no pagan IVA los resultados fueron menores, estableciéndose en la Ley Federal de Derechos (LFD) a partir del 1o. de enero del 2002, derechos por:

- Observación y acercamiento de ballenas (Artículo 238-B, LFD). Este derecho fue derogado en diciembre de 2003,²⁶ en una reforma de la LFD que condona los derechos no pagados al respecto, lo que no debe ser visto como un retroceso, ya que la observación de especies, y su respectivo pago, sigue siendo gravada por derechos establecidos en el actual artículo 198 de la LFD.²⁷

materia de fiscalidad ambiental, aunque hay que mencionar el seminario Reforma Fiscal Ecológica: Retos y Oportunidades, organizado en noviembre de 1998 por la Comisión de Ecología y Medio Ambiente de la Cámara de Diputados y por el Centro de Estudios del Sector Privado para el Desarrollo Sustentable adscrito al Consejo Coordinador Empresarial (CCE) y del cual surgió el documento Reforma Fiscal Ecológica en México, disponible en <http://www.cce.org.mx/cespedes/publicaciones/otras/refisecomx/bibliogra.htm>, sin fecha de elaboración

²⁵ Algunas aportaciones están recogidas en Moreno Arellano, Gabriela, Mendoza Sánchez, Paola y Ávila Forcada, Sara (comp.), Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México, Instituto Nacional de Ecología-Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, 2002.

²⁶ Artículo décimo transitorio de la Ley Federal de Derechos, reforma del 31 de diciembre de 2003: /XVIII. Se condonan los derechos generados durante el ejercicio fiscal de 2003, relativos al aprovechamiento no extractivo de ballenas en zonas federales, originado por el desarrollo de actividades de observación y acercamiento de ballenas a que se refería el Artículo 238-B del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002. Lo dispuesto en este Artículo, no dará lugar a devolución alguna.

²⁷ Artículo 198. Por el uso, goce o aprovechamiento de los elementos naturales marinos e insulares de dominio público existentes dentro de las Áreas Naturales Protegidas competencia de la Federación, se pagarán derechos conforme a lo siguiente: I. Por actividades recreativas, turísticas y deportivas de buceo autónomo, buceo libre, esquí acuático, recorridos en embarcaciones motorizadas y no motorizadas, observación de fauna marina en general, pesca deportiva en cualquiera de sus modalidades, campismo, pernocta y la navegación en mares, esteros, ríos y lagunas costeras se pagarán derechos, por persona, por día, por Área Natural Protegida, conforme a la cuota de \$20.32.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

- Uso, goce y aprovechamiento de elementos naturales marinos por actividades recreativas o turísticas (artículo 198, LFD).
- Pernoctar en áreas naturales protegidas (actualmente integrado a actividades diversas en las áreas, Artículos 198 y 198-A, LFD).²⁸

En todos estos casos el destino de los ingresos está afectado, la recaudación se asigna directamente al financiamiento del área ambiental respectiva: investigación y vigilancia de ballenas, de las áreas naturales protegidas, etcétera.²⁹

También se mantuvieron los derechos por uso de agua, vertidos de aguas residuales y visitas a reservas ecológicas, caza de especies en extinción y aprovechamientos de recursos naturales, entre otros; estos derechos, con algunas deficiencias, tienen que ver con la protección ambiental, clasificándose en el rubro de tributos redistributivos o recuperadores de costos, más que incentivos para dejar de degradar el medio ambiente.³⁰

Como complemento a la imposición de tributos o gravámenes con fines ambientales, están las exenciones, desgravaciones y estímulos que fomenten la protección del medio ambiente. En este país existen estímulos para las inversiones en investigaciones y desarrollo tecnológico, pero no están

²⁸ Artículo 198-A. Por el goce o aprovechamiento no extractivo de elementos naturales y escénicos que se realiza dentro de las Áreas Naturales Protegidas terrestres, se pagarán derechos conforme a lo siguiente: I. Por actividades turísticas, deportivas y recreativas como ciclismo, paseo a caballo, rappel, montañismo, excursionismo, alta montaña, campismo, pernocta, observación de aves y otra fauna y flora silvestre, espeleología, escalada en roca, visitas guiadas y no guiadas, descenso de ríos, uso de kayak y otras embarcaciones a remo o motorizadas y recorridos en vehículos motorizados, pagarán este derecho por día, por persona, por Área Natural Protegida, conforme a la siguiente cuota: \$10.00.

²⁹ Artículo 198, penúltimo párrafo: Los ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos a que se refiere este Artículo, se destinarán a la Comisión Nacional de Áreas Naturales Protegidas, para la conservación y aprovechamiento sustentable de las Áreas Naturales Protegidas.

³⁰ Consultar el capítulo XIII de la Ley Federal de Derechos vigente en 2004, Artículos 191-A a 194-W.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

condicionadas a que respeten el medio ambiente o prevengan la contaminación como en otros países.³¹

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, reporta que México tiene tributos ambientales aunque sin definir con claridad a qué tributos se refiere; suponemos que a los mencionados derechos y a los gravámenes sobre gasolinas; al igual que con el IVA o los Impuestos sobre Producción y Servicios (IEPS), si hacemos una evaluación aplicando los criterios teóricos de los instrumentos económicos, no queda claro si cumplen su finalidad extrafiscal y, por lo tanto, si es posible usar el calificativo de ambiental para estos gravámenes.

Como puede apreciarse no existe en México una sólida fiscalidad ambiental y aunque desde hace varios años hay una tendencia en los proyectos e iniciativas del gobierno para implantar tributos ambientales, se advierte aún la falta de una cultura fiscal ambiental.

En Colombia, desde la promulgación de la Ley 23 de 1973, Ley que le concede facultades extraordinarias al ejecutivo en cabeza del presidente de la República, para crear el Código de Recursos Naturales Renovables de Protección al Medio Ambiente, expedido mediante el Decreto Ley 2811 de 1974, con el objetivo de prevenir, controlar la contaminación, el mejoramiento, conservación, protección y restauración de los recursos naturales renovables para así defender la salud y el bienestar de todos los habitantes del territorio nacional.

³¹ véase Peña Mena, José Antonio; Granados Rijos, Gabriela y Valadés, Diego (coords.), Investigación y desarrollo en la reforma fiscal, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002. Sobre el tratamiento de la investigación científica y el desarrollo tecnológico en la legislación fiscal. Los trabajos de la obra colectiva: Peña Mena, José Antonio de la; Granados Rijos, Gabriela y Valadés, Diego (coords.), Investigación y desarrollo en la reforma fiscal, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

En Colombia el medio ambiente es un bien de patrimonio común y su mejoramiento y conservación son actividades de utilidad pública, donde participa el Estado y los particulares. A partir de esta norma se consideran bienes susceptibles de contaminación: el aire, el agua y el suelo.

En la década de los años noventa del siglo XX, se progresó en materia de legislación ambiental lo que no se había hecho en los últimos 20 años, con la Constitución de 1991³², “El medio ambiente” se constitucionalizó, encontrándose ligado con los nuevos derechos colectivos y como un derecho humano fundamental³³.

En la Constitución Nacional se encuentran los principios rectores sobre la protección del Medio Ambiente, como la obligación del Estado de organizar, dirigir y reglamentar lo correspondiente al saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad recogidos en el Artículo 49 de la constitución nacional, y el Derecho al Medio Ambiente Sano: “Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano”.

La normatividad le dio participación a la comunidad en las decisiones que puedan afectar al medio ambiente, es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente y así se regula en el Artículo 79 de la Constitución, además el Artículo 46 de esta carta consagra que el gobierno nacional podrá declarar el estado de emergencia económica, social y ecológica, cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los Artículos 212 y 213 de la Constitución³⁴, que

³² Constitución Política de Colombia de 1991, Bogotá, D.E, julio 6 de 1991.

³³ Macías Gómez, Luis, Introducción al Derecho Tributario Ambiental, Editores S.A., Bogotá D.C, 1998, pág. 77.

³⁴ Artículo 212. El Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá declarar el Estado de Guerra Exterior. Mediante tal declaración, el Gobierno tendrá las facultades estrictamente necesarias para repeler la agresión, defender la soberanía, atender los requerimientos de la guerra, y procurar el restablecimiento de la normalidad. Artículo 213. En caso de grave perturbación del orden público que atente de manera inminente contra la estabilidad

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

perturben o amenacen, perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyen grave calamidad pública.

Adicionalmente el Artículo 80 de la Carta Magna estableció la planificación, el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para lograr su conservación, restauración o sustitución por parte del Estado. Con esta obligación constitucional se introduce el modelo de desarrollo sostenible, reconocidos en los Artículos 80 y 317 del texto Constitución Nacional y también no desconoce el deber de los ciudadanos proteger los recursos naturales del país y velar por la conservación del ambiente. Las herramientas de control que posee la comunidad son: las acciones populares, acción de nulidad contra los actos administrativos y excepcionalmente, la acción de tutela.

La tributación ambiental actual en Colombia tiene un amplio desarrollo, legal y reglamentario, como se observa, en la Ley 99 de 1993, que brinda mayor soporte a la legislación ambiental, estableciendo los principios generales ambientales como se identifican los artículos y establece que la política ambiental colombiana seguirá los siguientes principios generales:

El proceso de desarrollo económico y social del país se orientará según los principios universales y del desarrollo sostenible contenidos en la declaración de Río de Janeiro de junio de 1992 sobre medio ambiente y desarrollo. La biodiversidad del país, por ser patrimonio nacional y de interés de la humanidad, deberá ser protegida prioritariamente y aprovechada en forma sostenible.

institucional, la seguridad del Estado, o la convivencia ciudadana, y que no pueda ser conjurada mediante el uso de las atribuciones ordinarias de las autoridades de Policía, el Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá declarar el Estado de Conmoción Interior, en toda la República o parte de ella, por término no mayor de noventa días, prorrogable hasta por dos períodos iguales, el segundo de los cuales requiere concepto previo y favorable del Senado de la República.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Las políticas de población tendrán en cuenta el derecho de los seres humanos a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza. Las zonas de páramos, subpáramos, los nacimientos de agua y las zonas de recarga de acuíferos serán objeto de protección especial.

En la utilización de los recursos hídricos, el consumo humano tendrá prioridad sobre cualquier otro uso. La formulación de las políticas ambientales tendrá en cuenta el resultado del proceso de investigación científica. No obstante, las autoridades ambientales y los particulares darán aplicación al principio de precaución conforme al cual, cuando exista peligro de daño grave e irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces para impedir la degradación del medio ambiente.

El Estado fomentará la incorporación de los costes ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables. Los estudios de impacto ambiental serán el instrumento básico para la toma de decisiones respecto a la construcción de obras y actividades que afecten significativamente el medio ambiente natural o artificial.

Para lograr crear incentivos y estímulos económicos con el objetivo de fomentar programas e iniciativas encaminadas a la protección de medio ambiente, el gobierno nacional cuenta con instrumentos de carácter económicos, dentro de los cuales se encuentran los de carácter tributario, estos consisten en recaudos por el uso del recurso ambiental.

La fiscalidad ambiental se ha regulado a través de las tasas, valor por la utilización de un servicio público, como uno de los sistemas con los que cuenta el Estado para financiar la política ambiental, es así como se crean las tasas retributivas y

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

compensatorias, la tasa por utilización de aguas y la inversión obligatoria, regulados en los artículos 42, 43 y 46 de la Ley 99 de 1993.

En Colombia se ha reglamentado exclusivamente las tasas por la utilización de aguas en el Decreto 901 de 1997, el establecimiento de la tarifa mínima que señala el Ministerio del Medio Ambiente y sobre la cual las Corporaciones como administradoras de la tasa, efectuarán el recaudo, estando regulado en la Resolución 372 /1998.

Los instrumentos tributarios deben siempre cumplir con los requisitos establecidos en la Constitución para los tributos, deben establecer el sujeto pasivo, sujeto activo, hecho gravable y tarifa y basarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Además deben regularse según lo establecido en la Ley 99 de 1993³⁵.

Existen estímulos fiscales, como la exención del IVA (Impuesto al Valor Agregado) a las importaciones de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios, la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión, y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente. De igual manera no se cobrará el IVA sobre los equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con los compromisos del Protocolo de Montreal.

³⁵ Ley por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el sector público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Otro beneficio tributario es el consagrado con el Artículo 78 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, el cual modifica el estatuto tributario, Ley 624 de 1989 en el Artículo 158-2, creando un nuevo incentivo fiscal para el impuesto de renta de las personas jurídicas que inviertan de manera directa en control y mejoramiento del medio ambiente, en el sentido de poder deducir anualmente, dentro de los límites de la renta líquida, de su renta el valor de las inversiones que por este concepto hayan realizado para el correspondiente año gravable, previa acreditación de la autoridad ambiental respectiva, para lo cual se estudiarán los beneficios ambientales obtenidos. Este beneficio opera para las inversiones en que incurra el contribuyente de manera voluntaria y no por mandato de la autoridad ambiental.

Esta Ley número 788 de 2002 en su Artículo 115, complementa la regulación impositiva ambiental que traía la normatividad ambiental, Ley 93 de 1993, al crear otro tributo ambiental, la denominada a la sobretasa ambiental de cinco por ciento (5%) para las vías que afecten o se sitúen sobre parques naturales nacionales, parques naturales distritales, sitios Ramsar y/o reservas de biosfera³⁶.

El sistema tributario colombiano regulado en la Ley número 75 de 1986³⁷ se caracteriza por sus altas tarifas, bajo recaudo, alta evasión y elusión y, especialmente, por su inestabilidad jurídica, posee muchas figuras tributarias, pero la aproximación al sistema tributario ambiental se encuentra muy distante debido a los grandes problemas estructurales que posee el país.

Aunque no hay que desconocer la existencia de normas y procedimientos importante que plantea la unificación y organización un sistema tributario ambiental. En definitiva, las políticas de prevención son la apuesta inequívoca del legislador colombiano de manera que, para lograr crear estímulos económicos a la

³⁶ CONVENIO DE RAMSAR. Nombre con el que se conoce la *Convención Relativa a los Humedales de Importancia Internacional especialmente como Hábitat de Aves Acuáticas* firmado en la ciudad de Ramsar (Irán) en 1971.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

protección de medio ambiente, la legislación colombiana cuenta con instrumentos de carácter económico, dentro de los cuales se encuentran los tributarios. Estos últimos se han instrumentado en forma de tasas, exenciones y beneficios fiscales a la inversión.

Por su parte la finalidad de legislación tributaria en España³⁸, es puramente recaudatoria, es la de procurar ingresos a los entes públicos para que éstos puedan satisfacer, en la medida de lo recaudado, el conjunto de necesidades colectivas. Sin embargo, las diferentes figuras tributarias pueden perseguir otros objetivos complementarios a los estrictamente recaudatorios, ya que como prevé el Artículo 2.1 de la Ley 58 de 2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, donde, los tributos, además de ser medios para obtener recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumento de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución³⁹.

Por tanto, si bien el móvil recaudatorio constituye un factor cuya presencia resulta característica del sistema tributario tradicional, nada obsta a considerar otros aspectos inherentes a objetivos sociales o económicos, en los que los ingresos públicos o el factor recaudador aparezcan como algo secundario. Es decir, de partida parece posible la utilización de instrumentos tributarios con fines parafiscales a modo de mecanismos de promoción o desincentivación. Desde esta perspectiva es posible afirmar que la parafiscalidad constituye una nota típica de los tributos ambientales en España, ya que éstos se orientan a estimular la preservación y tutela del medio ambiente, o bien, a sensu contrario, a disuadir de su deterioro, pues, en principio, es comprometido cuestionar que estas opciones

³⁷ Ley 75 de 1986. Establece las Reformas tributarias en Colombia.

³⁸ Ley General Tributaria A No 58 de 17 de diciembre 2003. (BOE 18-12-2003).

³⁹ Constitución Española. Ratificada por el Pueblo Español en Referéndum de 6 de Diciembre de 1978. Sancionada por S.M. El Rey ante las Cortes el 27 de Diciembre de 1978.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

del legislador constituyen finalidades sociales perfectamente justificadas en el contexto social imperante hoy en día.

Ante este planteamiento, surge la necesidad de conjugar el objetivo no estrictamente recaudatorio de los tributos ambientales con los criterios de justicia tributaria plasmados en el Artículo 31 de la Constitución española y, en consecuencia, con el principio de capacidad económica, pues, precisamente estas últimas exigencias son las que constituyen en el plano de lo constitucional el principal escollo a superar por los tributos ambientales con fines parafiscales, dada la escasa y, en ocasiones, casi imperceptible capacidad económica que se desprende de sus hechos y bases imponibles.

Uno de estos valores es el preconizado por el Artículo 45 de este texto constitucional español, al consagrar la solidaridad colectiva, la preservación del medio ambiente y el uso racional de los recursos naturales, como fundamento de acción de los poderes públicos.

Por otra parte, la función extrafiscal de los impuestos ambientales no aparece explícitamente reconocida en la Constitución española aunque sí en la Ley General Tributaria, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto, como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

El propio Tribunal Constitucional aprecia, que los fines parafiscales de los tributos encuentran suficiente respaldo en el Texto Constitucional, a la vez que gozan de lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Por tanto, la ausencia de prohibición constitucional, de una parte, unida a los objetivos marcados por los principios rectores de la política social y económica, entre los que se encuentran, los de preservación del medio ambiente, constituyen los pilares de la fundamentación constitucional de los tributos ambientales en España.

Además, los basamentos de los tributos ambientales están configurados adicionalmente en torno a otro principio propio del Derecho Comunitario, y que tampoco se puede desconocer, como es el principio de “quien contamina paga”, que les dota de una fuente complementaria de legitimidad desde el punto de vista del ordenamiento comunitario. Tal principio está plasmado en el Artículo 174.2 del Tratado de la Unión Europea, y así mismo en el Artículo 175.2, letra a), se mencionan las disposiciones de carácter fiscal entre los instrumentos a través de los cuales los Estados miembros llevarán a la práctica la consecución de los objetivos de la política medioambiental contenidos en el Artículo 174 del Tratado de la Unión Europea.

El deterioro ambiental es latente. Numerosos informes de distintas instituciones internacionales (ONU, AEMA, Gobierno Británico, etc.) lo han puesto en evidencia a lo largo de los últimos años, provocando que los Estados en general, vayan tomado conciencia del problema ambiental y la necesidad de hacerle frente. El agotamiento de los recursos naturales, las consecuencias del calentamiento global, ocasionado por la concentración excesiva de los llamados gases de efecto invernadero y la obtención de energías baratas y limpias, son algunos de los problemas a los que hoy en día, todos los países en general y América Latina en particular, tienen que hacer frente de manera decidida.

En el ámbito geográfico Latinoamericano, todos los países han desarrollado en mayor o menor medida su normativa o legislación ambiental. Sin embargo, la

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

utilización de tributos ambientales es escasa y en ocasiones, son difusas las figuras tributarias de corte medioambiental. Por su parte la legislación española también ha transitado por una notable evolución en torno a las políticas fiscales medioambientales, pero aún insuficientes ante el alto grado de deterioro del ambiente.

En general, en los últimos años se viene apreciando una tendencia en los estados a la protección del medio ambiente y la utilización de instrumentos fiscales de corte medioambiental, en especial los impuestos.

No obstante todavía dista mucho de su verdadero sentido, pues estos, primeramente deben estar directamente relacionados con el problema medioambiental que se pretende resolver, para poder cumplir con su objetivo de influir en la modificación de la conducta de los agentes económicos (personas o grupos de personas que realizan una actividad económica), teniendo en cuenta que el objeto principal del impuesto medioambiental debe ser, por encima de otras pretensiones, el mejoramiento del estado del medio.

De esta forma, cualquier solución a los problemas de la degradación del medio que se proclame de forma aislada y estrecha en su perspectiva, está predestinada al fracaso. Por otra parte, pensar en una solución global sería, en cierta medida, desconocer la compleja constitución del fenómeno, ahogarse en su amplitud.

Resulta entonces, que la respuesta transita por la diversidad de soluciones que recorran las profundas aristas del tema ambiental, proyectadas desde vértices integradores y bajo una concepción sistemática. Se trata del reconocimiento de la ineptitud para la preservación del entorno, de medidas independientes: penales, civiles, administrativas; y de la proclamación del deber de protección del ambiente desde esas mismas perspectivas, y otras entre las que aparecen las de carácter

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

tributario, en el diseño de políticas fiscales integradoras y verdaderamente efectivas y sostenibles.

Con este estudio se pudo comprobar que existe a nivel internacional en varios países , normativas específicas con rango de leyes, amparadas en los textos constitucionales de cada país, que regulan desde el punto de vista tributario, la protección del medio ambiente, tomando como base la Conferencia de Estocolmo celebrada el 16 de junio de 1972, a pesar de lo anteriormente expuesto cabe señalar que estas normas deben perfeccionarse pues adolecen en su mayoría de preceptos legales que cumplan con el objeto fundamental que lo constituye, la protección medio ambiental.

1.4 Aproximación a los tributos medioambientales en Cuba.

Desde el descubrimiento de Cuba en 1492 hasta el triunfo de la Revolución en 1959 el país se vio sometido a la explotación y al saqueo indiscriminado de sus riquezas naturales. Primero como colonia de España y después en condiciones neocoloniales durante la República Mediatizada. Durante esos largos años, el desarrollo económico y social estuvo matizado por una utilización y un manejo irracional de los recursos naturales, lo que ocasionó la desaparición extensiva y acelerada de nuestros ecosistemas naturales y un desarrollo urbano-industrial anárquico.

Las estadísticas del desarrollo social permiten afirmar que aún antes de definirse el concepto de Desarrollo Sostenible, la Revolución Cubana tenía claridad de los factores que determinan la sostenibilidad del desarrollo y emprendió acciones concretas en este sentido.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

En fecha tan temprana como fue el año 1976 se reflejan en la Constitución de la República⁴⁰ y en los documentos programáticos del desarrollo económico la necesidad de la creación de un órgano de atención al medio ambiente cubano.

Dicho órgano fue la Comisión Nacional de Protección del Medio Ambiente y del Uso Racional de los Recursos Naturales (COMARNA) en la cual, con una pequeña secretaría ejecutiva, se aglutinaban representaciones de todos los Organismos de la Administración Central del Estado Cubano y donde se coordinaban todas las acciones de corte ambiental del país.

En la Estrategia Ambiental Nacional aprobada en 1997, se encuentran las bases de la política para la aplicación de las medidas de carácter económico dirigidas a la protección de medio ambiente, estas constituyen, de hecho, un conjunto de medidas que propician la internalización paulatina de las externalidades ambientales y por lo tanto influyen en costos ambientales, y a través de ellas incidir de manera indirecta y de conjunto con otros instrumentos, en la toma de decisiones ambientales de los productores, consumidores y tomadores de decisiones.

La forma en que dicha estrategia plasma las metas en el terreno de la economía ambiental es clara, influir en el uso y manejo sostenible de los recursos naturales y en la protección del medio ambiente mediante el empleo de instrumentos económicos adecuados a las condiciones del país y en concordancia con el resto de los instrumentos definidos en esta estrategia⁴¹, así como propiciar la evaluación de los efectos⁴².

En la estrategia se delinear las acciones que en torno a la aplicación de los instrumentos económicos hay que desplegar para que los mismos actúen de una

⁴⁰ Panorama Ambiental de Cuba 2000 (GEO 2000), CIEGA-Editorial, Academia de La Habana 2001, pág. 50.

⁴¹ Se refiere al resto de los instrumentos definidos por la Estrategia Ambiental Nacional, pág. 22.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

manera coherente, entre las que se encuentra, la implementación oportuna y gradual de los impuestos para la protección del medio ambiente y los recursos naturales en el marco de lo establecido por la Ley 73 “del Sistema tributario” ya mencionada, aspecto que será abordado con profundidad en el capítulo II del presente trabajo.

CAPÍTULO II. ESTADO ACTUAL DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CUBANA PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

Este capítulo constituye un acercamiento a de las regulaciones jurídicas tributarias cubanas relacionadas con la protección del medio ambiente, como la Ley 73/94 del Sistema Tributario, la Ley 81 “Ley del Medio Ambiente”, y la Ley 77 de 1995 “de la Inversión Extranjera”, se realiza un análisis amplio de las normas jurídicas complementarias de la Ley 73 emitidas por el Ministerio de Finanzas y Precios, lo cual hace posible la exposición de las insuficiencias que presentan en su contenido y alcance y en su aplicación , así como las propuestas para perfeccionar el diseño de un sistema tributario medioambientalista en Cuba.

2.1 Entorno jurídico de la tributación medioambientalista cubana.

Antecedieron a la actual Ley 81 “del Medio Ambiente”, un conjunto de regulaciones que ya contenían aunque de forma implícita, el reconocimiento legal al uso de determinados instrumentos económicos, lo que es una muestra de la creciente comprensión de su importancia y la voluntad política de la aplicación de medidas económicas a la solución de problemas ambientales, pero sin una claridad aún de cómo se debía organizar su utilización.

⁴² CITMA-Estrategia Nacional Ambiental, 25 de junio de 1997, pág. 25.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Ejemplos de lo anterior lo constituye la Ley número 73 del Sistema Tributario aprobada en 1994, que se concibió con artículos sobre el uso de los impuestos para fines de protección del medio ambiente y el uso racional de los recursos naturales.⁴³

De igual forma la Ley 77 de 1995 de la Inversión Extranjera, en su Artículo 39 establece recargos tributarios por el uso y explotación de los recursos naturales⁴⁴. Son anteriores a la Ley del Medio Ambiente la Resolución del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP) N° 50 de 1996 sobre Impuesto Forestal, que establece impuestos según los destinos de la tala maderera, e introduce impuestos como el de productos no madereros del bosque y el impuesto por ecoturismo.

.Así mismo, la Resolución N° 51 de 1997 del Ministerio de Finanzas y Precios, sobre el pago del Canon, las Regalías y Derecho de Superficie para instalaciones de procesamiento (Minería) estableció medidas de obligatorio cumplimiento en cuanto a la formación de fondos de restauración de las áreas degradadas. Ambas normativas se insertan en el ámbito regulatorio derivado de la ley Tributaria y de Inversión Extranjera.

El sustento legal y más general del uso de los instrumentos económicos en Cuba viene dado por la Ley 81 del Medio Ambiente, la cual soporta jurídicamente, la política delineada por la Estrategia Ambiental Nacional del propio año y desarrolla el marco legal general para su aplicación. Esta ley recoge en el articulado del

⁴³ Ley 73 de Sistema Tributario, publicada en Gaceta Oficial Especial de la República N° 8 de 5 de agosto de 1994, Título II, Capítulo XI, Artículos 50 y 51.

⁴⁴ Debe tenerse en cuenta que ambas regulaciones de carácter macroeconómico marcaron una pauta de importancia en las medidas establecidas para la recuperación económica del país. La Ley Tributaria ha garantizado el proceso de recuperación de este importante mecanismo financiero y ha constituido un factor de estabilización de la masa monetaria en circulación y de la recuperación por ende del valor del peso cubano. De igual forma la Ley de Inversión extranjera se inserta en las medidas adoptadas en el proceso de recuperación económica del país. Ver Gaceta Oficial Especial N° 3 del 6 de septiembre de 1995, p. 5.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Capítulo IX, Regulación Económica el referido basamento legal a la política trazada⁴⁵.

En su artículo 61 establece el uso de la regulación económica como instrumento de la política y la gestión ambiental y la concibe sobre la base del empleo, entre otras, de políticas tributarias, arancelarias o de precios diferenciados, para acciones que incidan sobre el medio ambiente⁴⁶.

Como puede apreciarse en materia de tributación medioambiental en nuestro país, se ha avanzado en estos años, gracias, en primer lugar, a la voluntad política del Estado por el logro de un desarrollo sostenible, sin poner en riesgo las actuales y futuras generaciones y la necesidad de crear la conciencia necesaria para el cuidado y protección del medio ambiente y en segundo lugar la implementación de una política fiscal que tribute a las finanzas del Estado, logrando una mejor redistribución de la renta nacional.

En el año 1994, en plena etapa de gestación de la Reforma Tributaria, los ecos del reclamo ambiental de la Cumbre de la Tierra en Río, resonaban en la voluntad legislativa; por ello, en ese mismo año la Asamblea Nacional del Poder Popular, aprobó la Ley 73 Del Sistema Tributario, de 4 de agosto, estableciendo en el Título II, Capítulo XI, Artículo 50 el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, mediante el cual se grava a las personas naturales y jurídicas, cubanas o extranjeras, que utilicen o se relacionen de cualquier manera con el uso o explotación de un recurso natural en el territorio nacional.

⁴⁵ Ley 81/97 del Medio Ambiente de, publicada en Gaceta Oficial de la República de Cuba el 11 de Julio de 1997.

⁴⁶ Debe tenerse en cuenta que la denominación de, instrumentos de regulación económica dada por la Ley presupone la inclusión de los comúnmente denominados Instrumentos Económicos, sólo que es un tanto más amplia dado que reconoce mecanismos económicos que no son mecanismos netamente del mercado.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Por su parte, la Ley del Medio Ambiente, de fecha 11 de julio de 1997, dispuso la utilización de incentivos fiscales para la correcta utilización de los recursos naturales y la protección del medio ambiente.

Estos cuerpos legales denotan la existencia de un marco o soporte jurídico básico, cuyo origen se engarza con el texto constitucional, para la instrumentación de todo un régimen fiscal tendente a la protección del ambiente y los recursos naturales en nuestro país.

De cualquier forma, es necesario hacer notar que las medidas y soluciones medioambientales han de tener una concepción integral, cada una debe ser parte de un programa que abarque el fenómeno en toda su extensión. Por ello, bajo la dirección del Ministerio de Ciencia Tecnología y Medio Ambiente, CITMA, fue aprobada en el año 1997, luego de sucesivas versiones que comenzaron en 1995, la Estrategia Ambiental Nacional. En este sentido la Estrategia, como su propio texto indica, es la expresión de la política ambiental cubana, en la cual se plasman sus proyecciones y directrices principales.

En relación con los instrumentos de regulación económica la estrategia refiere que como instrumento de la política y la gestión ambiental, se concibe sobre la base del empleo, entre otras, de políticas tributarias, arancelarias o de precios diferenciados, para el desarrollo de actividades que incidan sobre el medio ambiente⁴⁷.

Como se aprecia, entre los mecanismos económicos reconocidos en la Estrategia Ambiental Nacional, se señalan los tributos. La referencia exacta es a las políticas tributarias, lo que a juicio de los autores de este trabajo constituye una acertada valoración del carácter instrumental pro medio ambiente hacia el que han de ser

⁴⁷ CITMA, Estrategia Ambiental Nacional, ob. cit., pág. 27.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

perfilados los sistemas tributarios, y no en la cerrada concepción de las figuras tributarias individualmente consideradas. Se asume entonces que la fiscalidad ambiental, en suma, no se agota en sus propios tributos, sino que trasciende al conjunto del sistema tributario, o debiera hacerlo⁴⁸. Desde esta perspectiva, el instituto tributario se muestra al servicio de un fin ambiental, que resulta ajeno a su finalidad recaudadora, la visión actual de la extrafiscalidad es la de ser un elemento connatural del tributo que se manifiesta con mayor o menor intensidad en función de la incidencia que tengan en fines constitucionalmente reconocidos, distintos al fin recaudador.

2.2 El Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente en la Ley 73/94 del Sistema Tributario.

Es preciso detenerse en el análisis de la estructura del ya enunciado Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente. Las conclusiones a las que se arriben ayudarán a comprender las razones que han moldeado la arquitectura de la tributación ambiental en Cuba.

El Capítulo XI de la Ley 73 de 1994 del Sistema Tributario está dedicado a este tributo, por lo que en su Artículo 50, se establece el referido impuesto, además de dedicar otros artículos a nombrar los sujetos que se obligan al pago del mismo, así como, otorgar facultades al Ministerio de Finanzas y Precios para establecer, entre otras cosas los procedimientos para exigir el pago de este impuesto.

Lo primero que se quiere hacer notar es que es evidente el carácter ecologista de este impuesto y resulta interesante analizar cómo el mismo reconoce los dos

⁴⁸Rosembuj T, Los tributos y la protección del medio ambiente., pág. 265.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

planos de incidencia de los tributos medioambientales que analizamos, la prevención de la degradación del medio y la restauración de éste. Todo ello en correspondencia con la concepción instrumental del sistema tributario recogida en el Artículo 4 de la citada Ley.

Estos preceptos, a juicio de los autores de este trabajo, después de un análisis exegético de la norma y oído el parecer de especialistas del Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente, CITMA, y a través de las entrevistas realizadas, son susceptibles de críticas sobre las que se reflexiona con el ánimo de colaborar en el perfeccionamiento de estas normativas jurídicas.

El primer señalamiento, quizás el más general, es que se considera que estos preceptos, más que configurar un tributo, no pasan de ser un pronunciamiento de política fiscal, donde se recoge una voluntad de implementar mecanismos fiscales para la protección del entorno.

En este sentido es que ese articulado no logra estructurar el impuesto pues el presupuesto de hecho que se describe y al cual se le atribuyen efectos jurídicos, carece de exactitud toda vez que deambula en términos excesivamente generales. El uso y explotación de un recurso natural en el territorio nacional abarca presupuestos de hecho que corresponden a la vida cotidiana, al normal, lógico e imprescindible uso que el hombre hace del medio, que no necesariamente ha de significar un menoscabo de este, de modo que no se muestra correspondencia, en estos supuestos, entre los hechos gravados y la finalidad del tributo.

En segundo lugar, la propia redacción en plural del Artículo 52 reafirma la idea de que el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, más que un tributo, es la formulación básica sobre la cual el Ministerio de Finanzas y Precios ha de implementar la

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

tributación ambiental en el país. Si se trata de un único tributo, entonces por qué se habla de varias bases imponibles⁴⁹.

Este impuesto en los términos de la Ley número 73/94, establece que, la regulación de las bases imponibles, los tipos impositivos y procedimientos para el pago de este impuesto, así como el otorgamiento de exenciones y bonificaciones, son facultades del Ministerio de Finanzas y Precios. Quedando claro que, éstas, son facultades específicas para la definición del tributo, y que no se trata de posibles modificaciones o adecuaciones de lo que por ley se establece⁵⁰.

Las reflexiones anteriormente expresadas permiten hacer la siguiente conclusión: en primer lugar, que el mecanismo que recoge la Ley del Sistema Tributario para el establecimiento de figuras tributarias orientadas a la protección del medio ambiente, abre un amplio margen de discrecionalidad a la Administración para normar en esta materia. De ello se deriva que los instrumentos jurídicos que se utilicen para la implantación de tributos ecológicos sean las resoluciones del Ministerio de Finanzas y Precios. En segundo lugar, enmarcados en el ámbito de la propia ley, será admitida, en aras de lograr el propósito ambiental mediante la tributación la categoría impuesto, lo que representa una limitación a las posibilidades de la intervención tributaria ambiental.

⁴⁹ Pérez Royo define la base imponible como la expresión cifrada y numérica del hecho imponible que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, el criterio para medir cada hecho imponible real o concreto, PÉREZ ROYO, F, Derecho Financiero y Tributario, Parte General, ob. cit, pág. 166.

⁵⁰ La Disposición Final 5ª de la Ley 73 de 1994 dispone que el Ministro de Finanzas y Precios queda facultado, cuando circunstancias económicas y sociales a su juicio así lo aconsejen, para:

- a) conceder exenciones y bonificaciones totales, parciales, permanentes o temporales;
- b) establecer las bases imponibles y tipos impositivos en forma progresiva o no. En este caso no se trata de la adecuación del tributo a nuevas circunstancias económico sociales sino que éste se estructura con base en las facultades delegadas en el Ministro de Finanzas.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Por estas razones, resulta procedente abordar la articulación de figuras tributarias medioambientales con base en el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente. A consideración de los autores, la política tributaria cubana, encauzada hacia la conservación y restauración del entorno desbordará el cauce dibujado en la Ley.

2.2.1 Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, en lo concerniente a la explotación y conservación de los recursos forestales, naturales y artificiales, y la fauna silvestre.

La evaluación de la intervención tributaria ambiental en el país, necesariamente debe recorrer la exploración de los gravámenes de naturaleza fiscal que se han articulado; unos como proyección de la política asentada en los preceptos del capítulo XI de la ley tributaria y otros, que han nacido al margen de éstos desde el punto de vista formal pero encaminados hacia la consecución de los fines ecológicos que fundamentan la fiscalidad ambiental.

Teniendo en cuenta el grave estado de deterioro de los bosques cubanos, determinado por el uso indiscriminado al que desde el tiempo de la colonia, e incentivado en el período neocolonial, fueron sometidos, y en el contexto de la reestructuración de los ingresos al presupuesto del Estado provenientes del sector estatal y de las organizaciones políticas, sociales y de masas, este proceso se expresó jurídicamente en el Decreto Ley número 44 de 1981, el que estableció el Impuesto Forestal en nuestro país.

El establecimiento de este tributo respondía al reconocimiento, recogido en el propio Decreto Ley, de que los aportes al presupuesto, además de cumplir una función recaudatoria, representan mecanismos tendentes a la utilización más

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

racional de los recursos materiales y al desarrollo de la eficiencia económica, principalmente por parte de las empresas⁵¹.

De esta forma, en el capítulo II, sección 1ª del citado Decreto Ley queda regulado el impuesto forestal al establecerlo como una compensación parcial de los gastos en que incurre el Estado en la repoblación forestal y conservación del medio ambiente.

Señala además este precepto legal que son sujetos de este impuesto, las empresas estatales dedicadas a la explotación forestal, así como otras empresas estatales, unidades presupuestadas, organizaciones políticas, sociales y de masas, y las empresas subordinadas a cualquiera de dichas organizaciones, que efectúen extracciones de productos forestales, autorizadas por el Ministerio de la Agricultura y con sus propios medios.

La base imponible está constituida por los metros cúbicos o unidades de productos forestales extraídos, a los que se les aplicarán los tipos de gravámenes que se determinaron por el extinto Comité Estatal de Finanzas.

Por su parte el Artículo 15 es una clara alusión a la técnica de intervención tributaria ambiental que se orienta a la restauración del entorno vía redistribución de los costes provocados entre los sujetos que degradan el medio. Esta figura sobrevive la Reforma Tributaria de 1994⁵² y se presenta como antecedente del

⁵¹ Fundamentos del Decreto Ley 44 de 1981, aprobado el seis del mes de julio de 1981. crea ingresos al Presupuesto del Estado provenientes del sector estatal y de las organizaciones políticas, sociales y de masas. confiere atribuciones al Comité Estatal de Finanzas y a las Direcciones de Finanzas de los Órganos Locales del Poder Popular. exime del pago de los impuestos y demás ingresos al Presupuesto del Estado a las empresas y unidades presupuestadas de los órganos de la defensa y el orden interior.

⁵² La promulgación de la Ley 73 de 1994 es considerada la última de las reformas fiscales que han tenido lugar en el período revolucionario. La misma tuvo fundamento en la necesidad de adecuar el sistema tributario cubano a las exigencias de las transformaciones económicas que habían tenido lugar y que se proyectaban estratégicamente y de forma gradual en el país.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

actual impuesto que grava la utilización de los recursos forestales que abordaremos seguidamente.

En el contexto actual, corresponde al Ministerio de la Agricultura, tal y como estableció el Decreto Ley número 136, Del Patrimonio Forestal y la Fauna Silvestre, de fecha 3 de marzo de 1993, en su Artículo 5, inciso a), adoptar las medidas encaminadas a la protección, conservación, manejo, utilización racional y desarrollo sostenible de los recursos del patrimonio forestal y la fauna silvestre.

Como parte de los esfuerzos del país, encaminados a estimular el uso racional y sostenible de los recursos forestales y coadyuvar al desenvolvimiento del sistema financiero de la silvicultura, se dicta la Resolución número 50 de 1996 del Ministerio de Finanzas, de 29 de agosto, que deroga la Resolución 23 de 1981, de 16 de febrero, del extinto Comité Estatal de Finanzas.

Este nuevo instrumento provee al Sistema Tributario Cubano de las normas para la aplicación del Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, en lo concerniente a la explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre.

Estos últimos términos, muestran la correspondencia de este tributo con el pronunciamiento de política fiscal ambiental recogido en la Ley número 73 de 1994. El hecho imponible del impuesto, lo constituye la utilización y explotación de recursos forestales, naturales y artificiales, y de la fauna silvestre, independientemente de la actividad que se realice, el aprovechamiento de la madera y productos no madereros, tales como resinas, cortezas, semillas, follajes,

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

lianas, bejucos y otros, así como la utilización de áreas para la práctica de caza y ecoturismo, siempre que se realicen con fines económicos⁵³ .

Es de notar la especificación que en la definición al hecho imponible se realiza para los supuestos de utilización de áreas para la práctica de caza y ecoturismo, que solo se entenderá gravada cuando estas actividades se realicen con fines económicos. Resulta así una conexión inmediata del presupuesto de hecho con una manifestación de capacidad económica, si bien indirecta, pues se atiende a una actividad que se presume contraria al medio y no a la posesión de riqueza en sí misma considerada. Se pone de manifiesto, entonces, que la configuración de este tributo conforme a un fin extrafiscal, la conservación del medio, como extensión del deber de contribuir, respeta las prescripciones del principio de capacidad económica.

La base imponible de este impuesto se determinará atendiendo a la cantidad de metros cúbicos de madera por especies y surtido a talar, las toneladas métricas, kilogramos, millares de puntos, metros lineales o producciones estimadas de productos no madereros y las hectáreas usadas o explotadas⁵⁴. Este dato debe quedar consignado a través de la Declaración Jurada que presentarán los obligados, en la Oficina Municipal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

Los elementos de integración de la base imponible expresan o identifican la afectación provocada al medio; es la valoración en sí misma del recurso que se sesga, poniendo en evidencia el vínculo entre el coste que se hace soportar al

⁵³ Apartado 3º Resolución No 50 del 29 de agosto de 1996 del Ministerio de Finanzas y Precios, Regula el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, en lo concerniente a la explotación y conservación de los recursos forestales, naturales y artificiales, y la fauna silvestre.

⁵⁴ Apartado 4º Resolución 50 del 29 de agosto de 1996 del Ministerio de Finanzas y Precios. Regula la base imponible del impuesto a que se contrae esta resolución.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

sujeto pasivo y el daño provocado al entorno. De esta forma queda recogido el principio “quien contamina, paga” en la configuración del impuesto, idea que se reafirma en la definición de los tipos impositivos.

En el caso de las especies propias de los bosques naturales, el tipo impositivo a aplicar será el antes expuesto con un incremento del diez por ciento (10%) del importe resultante de su aplicación, arrastrándose los mismos criterios que determinan la relación pago del tributo, coste ambiental. Este incremento del tipo impositivo contempla una adecuación a la naturaleza del recurso y en consecuencia, a su afectación. De utilizarse áreas para la práctica de la caza y el ecoturismo, se aplicará el tipo impositivo correspondiente a la actividad que genere mayores ingresos.

La articulación de tributos orientados a la consecución del fin no fiscal de protección del medio (extrafiscalidad ambiental), es un fenómeno aceptado, y como apreciamos, con expresión en la normativa jurídica, pero ello no obsta para que junto a este fin extrafiscal concurren otros en la tipificación del tributo. Así sucede en este impuesto al preverse ciertos supuestos en ausencia de sujeción, y no de exención, toda vez que la obligación tributaria no nace, lo que sucede es que se excluyen del presupuesto de hecho del tributo dos supuestos de realización de las actividades que en general están gravadas.

Un primer caso excluye las actividades forestales directamente vinculadas con la ejecución de obras para la Defensa Nacional que determinen de conjunto los Ministerios de las Fuerzas Armadas Revolucionarias, de la Agricultura y de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente y un segundo supuesto, las actividades que utilicen la madera producto de plantaciones forestales creadas con recursos

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

propios de los productores y los productos procedentes de labores silvícolas autorizadas y realizadas con fines no comerciales⁵⁵.

La ausencia de sujeción no se contempla, en sentido técnico, como un incentivo fiscal, responde en un momento anterior a la concurrencia de éstos, pero es innegable su valor en el acotamiento del presupuesto de hecho del tributo como modo de orientar el fin perseguido. En resumen, al final el efecto de la exención y la falta de sujeción son similares, por lo que es válido su análisis desde la perspectiva de la configuración de un tributo ecológico. Concretamente, el primero de los supuestos de la falta de sujeción señalada, responde a la idea de no afectar la realización de actividades vinculadas a la Defensa Nacional.

Pudiera argumentarse contrario a la calificación de este caso como un supuesto de no sujeción el hecho de que para considerar la actividad como no afectada por tributo debe concurrir la consideración de los Ministerios de las Fuerzas Armadas Revolucionarias, de la Agricultura y de Ciencia Tecnología y Medio Ambiente. Como vimos con anterioridad, la facultad para otorgar exenciones corresponde al Ministerio de Finanzas y Precios no a ningún otro organismo; a nuestro juicio lo que sucede es que se condiciona el supuesto de falta de sujeción a que se verifique el pronunciamiento de los referidos ministerios.

De cualquier forma esta situación que se describe es muy controvertida, las consideraciones, de cualquier tipo, debieron ser siempre previas a la norma en el ánimo de lograr una configuración estable del hecho imponible y no dejarlo sujeto, cual es el caso, a consideraciones posteriores, incluso de organismos ajenos a la política tributaria del país.

⁵⁵ Apartado 10º Resolución 50/1996 del Ministerio de Finanzas y Precios.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

El segundo supuesto, se sustenta en el propio principio de protección ambiental. Al no sujetar a gravamen las actividades que utilicen recursos forestales propios y realizados con fines no comerciales, primeramente reconoce la actitud positiva de forestación, de autoabastecimiento del recurso natural. En segundo lugar se atiende a una exigencia del principio de capacidad económica, la exigencia de existencia de riqueza para ser gravada.

Desde el punto de vista de las obligaciones formales de los sujetos de este impuesto, clasifica la inscripción en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Municipal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

Luego de analizar los elementos que configuran el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, en lo concerniente a la conservación de los recursos forestales, naturales y artificiales y la fauna silvestre, podemos concluir que se trata de un impuesto real y objetivo, que puede manifestarse como periódico o instantáneo en dependencia de la proyección temporal del acto de explotación de estos recursos.

No obstante se aprecia que existen insuficiencias, tales como, la no sujeción al impuesto en casos de utilización de recursos creados con esfuerzos propios y cuando no se realiza con fines comerciales.

2.2.2 Las concesiones para las explotaciones mineras.

La Ley número 76 de Minas, aprobada el 21 de diciembre de 1994 soporta, entre otros, los propósitos de preservar la soberanía nacional sobre los recursos minerales; reorganiza la actividad minera, basada en el reconocimiento de la figura jurídica de la concesión, y ofrecer mayor confianza a la inversión extranjera como vía para la obtención de capitales.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

La referida ley llena el vacío de una base jurídica indispensable para las operaciones mineras en el país, en el momento cuando éstas se multiplican aceleradamente. La actividad minera cubana, que abarca fundamentalmente la explotación y extracción de cobre, cromo, zinc, níquel, cobalto, oro y plata, se nutre del levantamiento geológico del cuarenta y cinco por ciento (45%) del territorio nacional.

Para ejecutar lo dispuesto por esta norma se creó la Oficina Nacional de Recursos Minerales como institución con personalidad jurídica, adscrita al Ministerio de la Industria Básica, que fiscalizará y controlará la actividad minera y el uso racional de los recursos de esta naturaleza.

En el capítulo II de la Ley número 76 de 1994, se reitera el precepto constitucional, que establece que al Estado le corresponde el dominio inalienable e imprescriptible del subsuelo, las minas y todos los recursos minerales, donde quiera que éstos se encuentren dentro de las regulaciones constitucionales⁵⁶. Por ello, las personas naturales o jurídicas, debidamente autorizadas por el correspondiente Título de la Concesión, para el ejercicio de una o varias fases de la actividad minera, están obligadas de acuerdo con lo que se establece legalmente a pagar los cánones por la ejecución de una actividad minera, pagar el derecho de superficie por el área que se destine a la construcción de las instalaciones de procesamiento y a pagar las regalías por la explotación de recursos minerales.

2.2.3 Canon por la Ejecución de una Actividad Minera.

⁵⁶ Artículo 15 Constitución de la República Son de propiedad estatal socialista de todo el pueblo: a) el subsuelo, las minas, los recursos naturales tanto vivos como no vivos dentro de la zona económica marítima de la República, los bosques, las aguas y las vías de comunicación.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

El primer problema que debe analizarse es el de la controvertida denominación de esta figura. En primer lugar debemos señalar que dentro de las categorías sobre las que se ordena el sistema tributario en términos de la Ley 73 de 1994 no están contemplados los cánones. Lo cierto es que en la doctrina no se ha encontrado un concepto propio de canon, y en consecuencia las figuras que bajo esta denominación se implementan no comparten una naturaleza común. En este sentido, se podrían encerrar en realidad ingresos tributarios impuestos o tasas, o ingresos patrimoniales como son los precios públicos⁵⁷.

Por esta razón, el estudio de las figuras denominadas cánones requiere una exploración de su verdadera naturaleza. De hecho adelantamos, que no hay predisposición con la denominación canon; a juicio de los autores, este elemento no podría negar la naturaleza tributaria de aquellas exacciones patrimoniales exigidas por ley y ordenadas de conformidad con los principios que orientan el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Se intenta, entonces, desentrañar la esencia de la figura que se estudia y descubrir si se trata de alguna de las tradicionales categorías tributarias previstas en la ley tributaria.

El contenido del Canon por Ejecución de una Actividad Minera que establece la Ley número 76, es el pago al Estado de la cantidad anual de dos pesos por hectárea durante la subfase de prospección; cinco pesos por hectárea durante la exploración y un impuesto de diez pesos por hectárea en la fase de explotación.

El Canon por Ejecución de una Actividad Minera parte de la existencia de un Título de la Concesión que beneficia a un sujeto con el derecho a la utilización y explotación del recurso mineral. Este hecho pone de manifiesto una ventaja, un beneficio sobre el recurso ambiental que adquiere el concesionario.

⁵⁷ Sánchez Pedroche, J. A, *La tributación medioambiental. ¿Solo un tema de moda?*, pág. 230.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Desde esta perspectiva podría construirse la argumentación de que la concesión administrativa es el presupuesto de hecho por el que se obliga al concesionario a pagar una determinada suma. De esta forma, quedaría claramente negada la posibilidad de que este gravamen fuera un impuesto.

En el primer caso, luego de haber identificado el elemento compensatorio pago - beneficio que determina el canon, toda vez que la ventaja se expresa íntegramente con relación a un sujeto singularmente determinable que la ha solicitado a beneficio particular, vemos cerrarse la posibilidad de admitir que se trate de una contribución especial⁵⁸.

Siguiendo este razonamiento y teniendo en cuenta que el Artículo 11c) de la Ley Tributaria, define la categoría tributaria tasa como el tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación de servicio o actividad por parte del Estado, podría englobarse, en principio, el Canon por Ejercicio de una Actividad Minera dentro de esta definición: el concesionario realiza un pago que se identifica con el otorgamiento del Título de la Concesión por el que obtiene la prerrogativa de usar y explotar un determinado recurso mineral que se encontraba en exclusivo dominio del Estado. Esta argumentación podría enriquecerse con la observación de que el canon comienza a pagarse desde el mismo momento del otorgamiento de la concesión minera.

En tal sentido, el error de esta argumentación es de fondo, parte de la errónea determinación del presupuesto de hecho del gravamen en cuestión. De ahí que se considere que, el Canon por Ejercicio de una Actividad Minera no grava la actividad administrativa de la concesión, no se trata de gravar la autorización para

⁵⁸ Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, G y Tejerizo López, José M, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, pág. 119. La nota que distingue las contribuciones especiales de las tasas es el hecho de que, aun cuando en las dos categorías debe concurrir una determinada actividad administrativa, la que da lugar al pago de contribuciones especiales está básicamente encaminada a la satisfacción de un interés general.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

poder realizar la actividad minera, lo que resulta imprescindible para el razonamiento antes expuesto.

Nótese que la exacción se establece sobre la ejecución de actividades mineras ya autorizadas, para las que se ha concedido previamente el Título de Concesión⁵⁹.

El presupuesto, de hecho, se configura con cargo a la actividad minera en sí misma considerada, sin atender a acto administrativo alguno que dote de carácter conmutativo la exacción a la que viene obligado el concesionario. Es así, que entendemos que la figura, atendiendo al contenido del Artículo 11 b) de la Ley Tributaria que estipula que el impuesto es aquel tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica, con el fin de satisfacer necesidades sociales, clasifica dentro de la categoría tributaria de impuesto.

Luego del análisis realizado, los investigadores consideran que se trata de un impuesto directo, real, objetivo y de exacción periódica. El gravamen por el ejercicio de la actividad minera en cuestión recae sobre un elemento patrimonial, la cantidad de hectáreas sobre las que posee el derecho de disfrute y explotación que el Título de la Concesión le confiere. El concesionario soporta por sí mismo la cuota impositiva.

Además, la cuota impositiva no se hace depender de las cualidades del concesionario, da igual quien ostente la titularidad de la concesión minera que el importe a pagar que deriva de este gravamen será siempre el mismo. Teniendo en cuenta la secuencia del ejercicio de una actividad económica, en este caso la minera, el elemento temporal del presupuesto de hecho del Canon por Ejecución de una Actividad Minera, determina que este sea un tributo periódico.

⁵⁹ Ley 76 de 1995, Ley de Minas, Artículo 75, Nótese que se grava a los concesionarios, es decir a quienes ya tienen el título de la concesión, la autorización para explotar el recurso; Los concesionarios pagan al Estado los cánones por la ejecución de una actividad minera (...).

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Teniendo en cuenta que una de las premisas, ya apuntadas, de la Ley número 76 de 1994 de Minas es fomentar la inversión de capital foráneo en este campo y en consecuencia la explotación de los recursos mineros, resulta difícil pensar que esta intención sea compatible con aquella que pretende conservar los recursos naturales no renovables en cumplimiento del mandato constitucional de protección ambiental. Sin embargo, cualquier reflexión en estos casos en que se balancea la necesidad de desarrollo de determinadas actividades de interés del hombre y la indispensable conservación del entorno, debe retomar la idea de desarrollo sostenible, que encierra, de hecho, el reconocimiento de la existencia de ciertos niveles de contaminación bajo los cuales no se compromete el normal desarrollo de la vida humana y del resto de los componentes de la naturaleza.

En este sentido, se entiende que el gravamen, a los efectos de lograr una mayor incidencia ambiental y recoger las exigencias del principio “quien contamina, paga”, no debe recaer sobre el ejercicio de la actividad en sentido general, sino que ha de acometer sobre aquellos comportamientos contrarios a la ejecución racional de la actividad minera. De otra parte, y a favor de la configuración actual del tributo, cabe pensar que las labores mineras de por sí representan un deterioro del medio lo que determina que la mera ejecución de la actividad exprese la capacidad contaminante del concesionario, con base a que se disponga un gravamen de orientación ecológica.

Las cuotas pueden ser catalogadas de ínfimas, se aprecia una relación directa entre el acto de degradación del medio y el importe a pagar por concepto del canon. No obstante, se advierte que existe una relación directamente proporcional entre el avance de los conceptos de la explotación y el incremento de las cuotas. El camino que lleva de la fase de prospección a la de explotación, pasando por la exploración, se va tornando más complejo y los efectos sobre el entorno se agudizan, hasta contemplar, en la fase final, la extirpación de los recursos

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

minerales del seno de la tierra. Esta concordancia proporcional entre los efectos adversos al medio y el coste que se imputa al sujeto apunta el reconocimiento del principio “quien contamina, paga”.

2.2.4 Pago de regalías por la explotación de recursos minerales.

Sobre este gravamen se retoma lo expuesto en relación con el Canon por ejecución de una Actividad Minera: a consideración de los autores no deben admitirse en las categorías de tasas y contribuciones especiales, si pueden ser acogidas como un impuesto para lo cual se realiza un análisis del presupuesto de hecho de esta exacción.

En relación con este aspecto la Ley número 76 de 1994, dispone que los concesionarios de una actividad minera estén obligados a pagar las regalías por la explotación de recursos minerales. El presupuesto de hecho se configura con la explotación del recurso mineral por parte del concesionario, de ahí que solo tendría lugar en la última fase de la ejecución de las actividades mineras, la explotación.

Al igual que el Canon por Ejecución de una Actividad Minera, se percibe una conexión del elemento material del hecho imponible a expresiones de fuerza económica, la explotación de un recurso, el ejercicio de una actividad económica, con lo que se atiende a las exigencias mínimas del principio de capacidad económica en su proyección subjetiva. Desde esta perspectiva, el hecho imponible podría pensarse que recoge un impuesto. Sin embargo hay otros elementos de la exacción que se muestran contrarios a esta formulación.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

La Resolución número 51 del Ministerio de Finanzas y Precios, de fecha 29 de octubre de 1997, complementaria de la citada Ley de Minas, dispone que el pago de las regalías se efectúe de las siguientes formas:

- En efectivo, de acuerdo con lo legalmente establecido, sobre el valor de venta de la producción, la cotización promedio trimestral que se registra en los mercados mundiales de los productos minerales obtenidos o sobre el valor que expresamente se pacte.
- En especie, sobre la base de la cantidad de toneladas de producción terminada en el mes anterior.

Como negación de la naturaleza tributaria de esta exacción, aparece la idea del pacto entre las partes. Por partes entendemos de un lado la Administración que otorga la concesión y del otro el concesionario. No corresponde al carácter de obligación tributaria al ser adecuada a la voluntad de alguna de las partes. La Administración no puede disponer del crédito tributario cual si se tratase de uno de naturaleza privada⁶⁰.

Al dejarse la posibilidad de que la cuantía del gravamen se modifique en virtud de los intereses de las partes, se aleja mucho de poder configurar este gravamen en correspondencia con los principios que ordenan el deber de contribuir. Por ello se nos semeja más esta figura a un acto de naturaleza privada.

El pago de las regalías se realizará mensualmente, previa presentación de la Declaración Jurada en los 15 primeros días hábiles del mes siguiente aquel en que se haya terminado la producción.

De forma general, tratándose de cualquiera de los gravámenes establecidos en la Ley número 76 de 1994, los titulares de una concesión minera deberán hacer

⁶⁰ Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español.*, pág. 342.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

efectivas sus obligaciones tributarias en las oficinas bancarias habilitadas al efecto, según proceda, correspondiente a su domicilio fiscal y en la moneda en que estén autorizadas a operar. Cuando se realicen operaciones en moneda nacional y en divisas, se harán efectivas las obligaciones fiscales en divisas.

2.2.5 Impuesto por la explotación de la Bahía de La Habana, con fines económicos, turísticos, recreativos y otros.

A pesar que Cuba se encuentra en una zona de intenso tráfico marítimo, lo que entraña un alto riesgo ambiental, se considera que no existen serios problemas generales de contaminación marina.

La contaminación de las bahías cubanas se explica, en gran medida porque tienen poca profundidad y cerca de ellas se localizan grandes centros industriales, lo que contribuye al deterioro de las condiciones naturales. Una parte importante de la contaminación costera procedente de fuentes terrestres es causada por sustancias residuales industriales, agropecuarias y domésticas, las que llegan a la costa sin un tratamiento adecuado.

Las afectaciones existentes tienen una localización limitada, como es el caso de la bahía de La Habana, que presenta un amplio grado de contaminación producto, entre otros factores, de la constante acumulación de vertidos de industrias aledañas y del propio tráfico marítimo.

Atendiendo a esta desafortunada situación que presenta la bahía de La Habana, fue aprobada la Resolución número 36 del Ministerio de Finanzas y Precios, de fecha 21 de diciembre de 1999. Por medio de esta resolución se estableció un tributo con la finalidad de proteger este importante recurso natural.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Se hace referencia al establecimiento de un tributo, por parte de especialistas de derecho tributario y no de la regulación del mismo. Al respecto, se retoman los argumentos expuestos en el epígrafe 2.2 al analizar el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente. Se parte del criterio de que el citado impuesto, no resultaba más que un pronunciamiento de política tributaria, y que por su articulación, se otorgaban amplias facultades al Ministerio de Finanzas y Precios, en relación con la configuración de figuras tributarias concretas para la protección ecológica.

El Impuesto por la Utilización de la Bahía de La Habana es resultado de esta política las notas apuntadas en el epígrafe 2.2, son de total aplicación en cuanto a esta figura tributaria, por ello no se reproducen. A continuación se realiza un análisis de la estructura jurídica de esta figura.

Hecho imponible

Constituye el hecho imponible de este impuesto el uso o explotación de la bahía de La Habana con fines económicos, turísticos, recreativos u otros. Se aprecia que la delimitación del presupuesto de hecho es ambigua, la referencia a otros fines no es exacta. Sin embargo, en otros apartados, al establecer las bases imponibles y los tipos de gravámenes atendiendo al uso y a la explotación que realicen los sujetos de este recurso natural, se perfila la extensión del presupuesto de hecho. Así, los actos que se verán afectados por el impuesto serán: uso del litoral, y uso marítimo portuario.

Para ser más exactos, se entenderá como uso del litoral la ubicación de instalaciones en la zona de la bahía, tales como muelles, espigones, entre otras, o simplemente por poseer límites marítimos en su litoral. En cuanto al uso marítimo portuario se entenderá el acceso a la bahía, el fondeo y la basificación en ésta, de buques u otras embarcaciones, así como de instalaciones flotantes.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Cada una de estas modalidades de utilización de la bahía tiene sus peculiaridades que les atribuyen una naturaleza particular, por lo que la cuantificación del tributo varía en uno u otro caso. En este sentido, como se observa, el ámbito subjetivo, no se mantiene estático al pasar de un tipo de utilización a otra. Estas notas serán delineadas en el análisis concreto de cada tipo de utilización.

En sentido general tienen un elemento en común, y es que el hecho imponible se configura por la ocupación de un espacio en la zona de la bahía, ya sea en su litoral o propiamente en sus aguas. Esta especial configuración del presupuesto de hecho, suscita dudas acerca de la denominación de impuesto con la que ha sido establecido este tributo.

La Ley número 73 de 1994, del Sistema Tributario establece en su Artículo 11 c) que tasa, es el tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación de servicio o actividad por parte del Estado. En este sentido, aunque no se especifica en el texto de la citada Ley, quedan incluidos los supuestos en los que se realiza por parte de particulares la utilización de bienes de dominio público incluidos⁶¹. La utilización en exclusiva de estos bienes genera para la Administración determinados gastos, con lo que atendiendo a la razón del beneficio que dichos sujetos obtienen, les corresponde, asumir ese coste beneficio⁶².

Así se entiende, tomando además, como referencia, la regulación de la Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial que en la propia Ley se

⁶¹ Ferreiro Lapatza J. J, *Curso de Derecho Financiero Español*. ob. cit. pág. 169. (...) en lo que a las tasas se refiere deben incluirse los tributos que el Estado exige por el uso privativo o anormal del dominio público, ya que tal uso significa una ventaja particular y directa para aquel a quien la Administración concede tal posibilidad.

⁶² Pérez Royo F, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.*, ob. cit., pág. 107. Las tasas, a diferencia de los impuestos, se inspiran en el principio del beneficio, según el cual el coste de estos servicios debe satisfacerse, total o parcialmente, mediante una prestación exigida a sus usuarios.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

establece. En este tributo el presupuesto de hecho se configura sobre la utilización de bienes de dominio público⁶³.

En el caso de la utilización de la bahía de La Habana, se debe tener en cuenta que la Ley número 81 de 1997 del Medio Ambiente establece en su Artículo 2 que “El medio ambiente es patrimonio e interés fundamental de la nación”, de aquí que este esté configurado como un bien público sobre el cual el Estado tiene una titularidad exclusiva basada en la responsabilidad de su protección y conservación, de hecho, hemos apuntado que la protección del medio es un fin constitucional. Por esta razón, entendemos que lo que se somete a gravamen mediante el tributo que estudiamos es la utilización de un bien público.

Entonces, el presupuesto de hecho es típico de una tasa por la utilización de un dominio público y no de un impuesto. Partiendo de lo analizado, los autores consideran que pudiera clasificarse este tributo como una tasa y no como un impuesto.

Ahora bien, el principio “quien contamina, paga” en relación con los tributos ambientales exige que éstos configuren sus presupuestos de hecho sobre actos de degradación del medio. Al respecto, es difícil entender que la mera ubicación de una instalación en la zona de la bahía constituya un acto contaminante. Tampoco negamos que, a partir de este hecho, pueden tener lugar actos de degradación de este recurso marítimo, como serían los vertidos de residuos industriales, o de otras instalaciones turísticas a las aguas de la bahía, o la contaminación que representa el combustible que derraman los buques. Pero estos actos contaminantes, son independientes de aquel de la simple ocupación de un espacio en la bahía.

⁶³ Se establece una tasa por la utilización de bienes patrimonio del municipio y demás bienes situados dentro de la demarcación municipal, para anuncios o propaganda comercial (...), Artículo 64 Ley 73 de 1994 del Sistema Tributario.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Es así, que se considere que el hecho imponible de este tributo no se acomoda a las exigencias de “quien contamina, paga”, no es apreciable la incorporación del interés ambiental en la estructura del tributo; no se grava directamente la actividad contaminante. El hecho imponible no se vincula a la capacidad de los sujetos de incidir en el medio. Con ello, el tributo no demuestra capacidad para desincentivar los concretos actos degradantes del medio, pues no actúa sobre ellos, no se lograría el cambio de conducta del sujeto hacia una más compatible con el entorno.

En este sentido, se advierte, que la intención de crear un tributo para la protección del medio ambiente no supo reflejarse en la estructura del mismo, con lo que el tributo que estudiamos no puede ser catalogado como un tributo ambiental. En realidad funciona como una tasa ordinaria por la utilización de un bien público, que actúa como un instrumento para la obtención de recursos para la satisfacción del gasto público.

Esta resolución, en su apartado noveno establece supuestos de no sujeción para el pago de este impuesto, que vienen a acotar el presupuesto de hecho. No estarán gravadas con este impuesto:

- a) Las instalaciones y embarcaciones pertenecientes a las Fuerzas Armadas Revolucionarias, al orden interior, a las Tropas Guardafronteras, a los cuerpos de extinción de incendios y a la Aduana General de la República.
- b) Las embarcaciones menores propulsadas en funciones estatales de control e inspección.
- c) Las embarcaciones nacionales y extranjeras destinadas a participar en eventos deportivos internacionales, en ocasión de la celebración de éstos en el territorio nacional.
- d) Los buques extranjeros que arriben a la bahía con carácter oficial cumplimentando invitación del Gobierno de la República de Cuba, el Ministerio de

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Relaciones Exteriores u otro organismo de la Administración Central del Estado.

Como se aprecia, la no sujeción al impuesto se ha establecido atendiendo a fines que nada tienen que ver con el fin constitucional de protección del medio. Como se ha visto la incorporación del interés ambiental a la tributación, no implica desconocer otros valores y fines también constitucionales. La intervención tributaria ambiental, y la tributación en sentido general, atienden no solo a los principios materiales de justicia sobre los que se informan, sino que deben respetar el conjunto de valores y principios que ordenan el ordenamiento jurídico de conjunto.

El legislador debe ser consciente de que la implantación de un tributo no solo debe conducir a los fines para los cuales ha sido pensado, sino que en su diseño deben evaluarse las posibles vulneraciones que pudiera significar a otros fines constitucionales. En este razonamiento encuentran fundamento los supuestos de no sujeción anteriormente relacionados.

A partir de los elementos que hasta aquí se han señalado, se plantea que el tributo no actúa en un ámbito extrafiscal pues la finalidad de protección del medio no trasciende a su estructura, por lo que no se puede hablar de un tributo ambiental. Es un tributo con un marcado fin fiscal.

Por lo que resulta necesario hacer referencia a otros elementos de la estructura de este tributo a partir de los distintos supuestos recogidos en el presupuesto de hecho. Se señaló anteriormente la consideración de que en el uso del litoral, la posesión de instalaciones tales como muelles, espigones, entre otros; o simplemente de límites marítimos en el litoral de la bahía.(ver anexo N0.1)

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

La cuantificación de esta utilización de la bahía se determinará atendiendo a los metros perimetrales de ésta que se ocupen. Para la cuantificación se tiene en consideración el tipo de contribuyente que puede quedar afectado con el pago del tributo.

Como técnica de recaudación la resolución establece que el pago del impuesto puede realizarse de forma directa o a través de perceptores, disponiendo que actúen como tales las agencias consignatarias que operen en la demarcación de la Bahía de La Habana.

En cuanto al uso marítimo y portuario: entrada, fondeo y basificación en la bahía, al cuantificar el hecho imponible, se atiende a la capacidad de pago de los obligados tributarios. Ello se evidencia en que la prestación tributaria atenderá al tipo de contribuyente, el tipo de actividad a la que se dedica, el tipo de moneda en que realiza sus operaciones. En ésta modalidad, los elementos en los que se basa la cuantificación, más que el propio espacio ocupado, se basa en índices objetivos como son el peso de registro bruto, por la capacidad de carga o por los caballos de fuerza, de la embarcación o de la instalación marítima. En el caso de la entrada a la bahía de los cruceros, se atiende al número de pasajeros que transporta.

Las embarcaciones menores de peso inferior a las cinco toneladas de registro bruto están exentas del pago del impuesto, lo que constituyen un mecanismo que intenta ajustar la imposición a la capacidad económica de los sujetos sobre los que recae este tributo.

Resumiendo: ciertamente, este tributo representa un incremento de los recursos patrimoniales que obtiene el fisco y con los cuales puede hacer frente a los gastos públicos, y dentro de ellos, los relacionados con la conservación y protección del medio. Sin embargo esta configuración del tributo no se adecua a las actuales

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

exigencias de protección ambiental. Su conexión a la protección del entorno es indirecta, los efectos incentivadores y preventivos que se persiguen con la intervención tributaria ambiental no son alcanzados con el referido tributo.

De aquí que los autores comparten el criterio con los que abogan por una reformulación del tributo, de modo que ataque las principales fuentes de contaminación de la bahía: los residuos de las instalaciones enclavadas en su litoral, el combustible que derraman los buques y otras embarcaciones en sus aguas, y los vertimientos de desechos de la Ciudad de La Habana.

Analizando que a los efectos de proteger este recurso marítimo podrían articularse de modo convergente varias figuras tributarias. De un lado, puede formularse que un impuesto sobre vertidos que afecte aquellas instalaciones que utilizan la bahía como receptáculo de sus desechos. De otra parte, la figura de un tasa, no en función de la utilización del recurso marítimo bahía, sino con base en los servicios de limpieza de la bahía, tratamiento de sus aguas, se presenta como un instrumento adecuado para la protección de la bahía de La Habana vía tributación.

2.2.6 Los incentivos fiscales.

Como se comentó anteriormente, la Ley tributaria de 1994 reconoció las exenciones y las bonificaciones, los incentivos fiscales en sentido general, como mecanismos o instrumentos de realización de la intervención tributaria ambiental, y faculta al Ministerio de Finanzas y Precios para su otorgamiento o denegación.

De un modo consecuente, la Ley del Medio Ambiente retoma el empleo de incentivos fiscales para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales y la protección del medio ambiente.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Desde este ámbito aparece la técnica de intervención tributaria ambiental fundamentada en los incentivos fiscales ampliamente avalada en el marco jurídico. No obstante, en el desarrollo normativo del Sistema Tributario Cubano, aún no se evidencia una amplia acogida de esta línea de política fiscal y ecológica.

Es bueno señalar que al abordar en epígrafes anteriores las figuras tributarias de proyección ecológica implantadas en Cuba, se hizo referencia a expresiones de incentivos fiscales de igual proyección. A continuación se refieren algunos de los mecanismos incentivadores de naturaleza tributaria que se han articulado o que se proyectan en el país orientado a la conservación y protección del medio ambiente que no se relacionan con tributos ecológicos en específico, sino que son muestra de la aspiración y urgencia de extender las consideraciones ecológicas hacia todo el sistema tributario.

La Ley número 77 de 1995 de la Inversión Extranjera, regula en su capítulo XII un régimen especial de impuestos y aranceles para la inversión extranjera. En el Artículo 39 dispone que bajo este régimen el Impuesto sobre Utilidades se pagará aplicando un tipo impositivo del treinta (30%) por ciento sobre la utilidad neta imponible, lo cual representa un beneficio en relación con el régimen general de pago de este tributo⁶⁴.

Sin embargo, cuando la inversión extranjera recae o en ella concurre la explotación de recursos naturales, renovables o no, puede aumentarse el tipo impositivo del Impuesto sobre Utilidades por decisión del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros. En este caso, el tipo impositivo puede elevarse hasta un

⁶⁴ La Ley 73 de 1994 en su Artículo 14, regula el tipo impositivo del Impuesto sobre Utilidades en un treinta y cinco por ciento.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

cincuenta por ciento (50%), según lo establecido en el Artículo 39 de la propia norma en cuestión.

En el capítulo XVI De la Protección del Medio Ambiente, en el Artículo 54 queda recogido que la inversión extranjera se concibe y estimula en el contexto del desarrollo sostenible del país. Este precepto viene a reafirmar la voluntad ecológica que guarda el ya citado Artículo 39. Sucede, que pudiera entenderse, que la voluntad ambientalista no adoptó la forma jurídica más adecuada para alcanzar su propósito. Esta lectura nace de enfocar el tema desde la perspectiva de la función incentivadora de los tributos.

Antes de seguir avanzando en la reflexión, se debe significar que el supuesto que se analiza no es exactamente un incentivo fiscal, en el entendido de beneficio al sujeto pasivo, se trata de un mecanismo fiscal que orienta una determinada conducta en el obligado tributario, de ahí viene el marcado interés por el tema. En función de ello se rescata lo planteado con relación al Canon por Ejecución de una Actividad Minera, acerca del posible conflicto entre el fin ecológico perseguido en el tributo en sí mismo considerado y la finalidad de incentivo de la actividad, la explotación minera en aquel caso, y en este el fomento de la inversión extranjera. Por un lado se incentiva la inversión, aún allí donde las actividades económicas repercuten sobre los recursos naturales, y por el otro se hace más gravosa para estos casos en específico.

Ciertamente, el incremento del tipo impositivo del Impuesto sobre Utilidades en régimen de inversión extranjera cuando se afectan recursos naturales atiende más al principio de capacidad económica que al principio “quien contamina, paga”. De cualquier forma se gana en el fomento de la conciencia de los agentes económicos sobre a la imputación de los costes sociales que generan sus conductas contrarias al medio.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Otra norma que requiere ser mencionada es la resolución número 13 de 1999 del Ministerio de Finanzas y Precios aprobada el 25 de mayo de 1999, la que dispone una bonificación del cincuenta por ciento (50%) del pago del Arancel de Aduanas para las importaciones de maquinarias, equipos, partes de equipos, y accesorios, que constituyan como sistema, una tecnología para el control y tratamiento de residuales de instalaciones existentes, que reduzcan significativamente las cargas contaminantes que están emitiendo al medio ambiente.

Establece además que, cuando las importaciones se realicen en función de nuevas inversiones, se concederá esta bonificación siempre que se adopten tecnologías de avanzada, que mitiguen significativamente los impactos que, como consecuencia de su actividad, pudieran ocasionar al entorno.

Esta bonificación se concede a tenor de lo establecido en la Ley número 81 de 1994, que dispone en su Artículo 62, que corresponde al Ministerio de Finanzas y Precios, oído el parecer del Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente, determinar los aranceles e impuestos que resulten convenientes para la protección del medio ambiente; y en su Artículo 63, inciso a), establece que se podrá aprobar la reducción o exención de aranceles a la importación de tecnologías y equipos para el control y tratamiento de efluentes (Líquido que procede de una planta industrial, o aguas residuales en general.) contaminantes.

Evidentemente se trata de un caso de técnica de incentivo por desgravación, donde se estimula la actitud favorable y que incide en el mejoramiento de las condiciones ecológicas. Esta es una figura arancelaria, pero, aunque en la Legislación Fiscal Cubana, y a partir de la Ley número 1213 del 1967, los

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

aranceles no son concebidos como impuestos, toda vez que las prácticas fiscales internacionales clasifican como tales, se les incluye en este epígrafe⁶⁵.

La Resolución número 379 de 2003 del Ministerio de Finanzas y Precios, aprobada el 31 de diciembre de 2003, se considera de gran importancia ya que en este caso se debe reconocer que la promulgación de esta resolución, propició un gran incentivo para los inversionistas, pues en el Capítulo III, Artículo 44, inciso k de esta norma, donde se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Utilidades, plantea que tendrán igualmente carácter de partidas deducibles las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, que tengan por finalidad evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, evitar o reducir las cargas contaminantes vertidas a las aguas o, favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto, a efectos medioambientales, de los residuos industriales.

En este caso, es verdaderamente apreciable el enfoque medioambientalista de esta resolución, pues puso por encima de sus pretensiones fiscales, la protección del medio, al permitir esta deducción de los costes de inversión para el cálculo de sus utilidades y por ende la reducción de sus aportes.

Ahora bien, en relación con las partidas consideradas deducibles, pero ya desde la regulación actual de este tributo la consideración de depreciación acelerada de activos fijos. Con anterioridad abordamos que pudiera tenerse en cuenta esta práctica en la actividad minera, pero se abre la posibilidad de que esta autorización se extienda como un incentivo, hacia otras actividades de carácter medioambientalistas.

⁶⁵ En última instancia, ante las posiciones más radicales, se trata de un instrumento financiero que bien pudiera ser patrón en la implementación de otros incentivos de naturaleza estrictamente tributaria.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Es visible en este incentivo un mecanismo con posibilidades para ser explotado, desde la perspectiva de la prevención como expresión de la intervención tributaria ambiental. Podiere pensarse en la consideración como partidas deducibles la depreciación acelerada de las costosas instalaciones para el tratamiento de residuos industriales, o de cualquier otra tecnología limpia.

Con lo expuesto se pone de manifiesto un potencial de incentivos fiscales dentro del Sistema Tributario Cubano, en algunos casos no explotados en todas sus dimensiones, que permitirá soportar una política incentivadora de conductas compatibles con el entorno en los agentes económicos, en aras de posibilitar el desarrollo de forma sostenible, cada vez con menor carga de costes ambientales.

2.3 Propuestas para el perfeccionamiento de las normativas tributarias y su aplicación en relación al medio ambiente y para la utilización o explotación de los recursos naturales.

Después de realizado el presente estudio exegético de la legislación tributaria vigente, así como otras relacionadas con el tema y escuchado el criterio de algunos especialistas del CITMA, Unidad Silvícola de Montañas, Dirección de Flora y Fauna y La Unidad de Servicios Forestales de Holguín, les permitió a los autores realizar las siguientes propuestas para el perfeccionamiento de las normativas tributarias relacionadas con la protección del medio ambiente y la utilización o explotación de los recursos naturales:

- Para el establecimiento de una política tributaria medioambientalista es necesario realizar estudios de impacto ambiental y hacer una evaluación de dichos impactos, para conocer hasta dónde afectan al medio ambiente algunas actividades económicas que se realizan en el país, que sean tenidas en cuenta en la estructuración del sistema tributario.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

- Integrar el interés ambiental en la tributación, de un modo más coherente con los objetivos de protección del medio ambiente previstos en el país, a este respecto debe quedar claro que el objeto principal del impuesto medioambiental debe ser, por encima de cualquier otra pretensión, el mejoramiento del estado de los recursos naturales.

- Agregar a la tributación medioambientalista cubana nuevos hechos impositivos y tipos impositivos e incentivos fiscales que incidan en la protección del medio ambiente, y que estén relacionados con los principales problemas ambientales que afectan al país, tales como: la utilización de las aguas y suelos, emisión de ruidos, vertimientos de residuos industriales, contaminación atmosférica de la industria y el transporte terrestre y por la utilización de las playas, no han sido afectados hasta el momento por la fiscalidad ambiental.

- Que en las nuevas regulaciones tributarias que se dicten referidas a los tributos medioambientales, en su estructura se establezca de forma expresa la finalidad de proteger el medio ambiente, y que se tenga en cuenta el fin preventivo y extra fiscal que redunde en la consecución del fin protector ambiental perseguido.

- Partiendo de lo regulado en el capítulo XI del título II de la Ley 73 de 1994 del Sistema Tributario Cubano, y teniendo en cuenta que estos preceptos, más que la configuración de un tributo, constituyen la proclamación de lineamientos de política fiscal y considerando que, el presupuesto de hecho es inexacto y su formulación muy general que no desciende a hechos o actos degradantes del medio en concreto, se hace necesario que en la nueva Ley tributaria este impuesto se configure de forma más precisa en relación a los hechos impositivos gravados de los que nace la obligación tributaria.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

- Poniéndose de manifiesto una vez más que el sistema tributario cubano no abarca o explota todas las posibilidades existentes para la protección del medio ambiente, el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, a los que usen o exploten la Bahía de La Habana, con fines económicos, turísticos, recreativos u otros, con el objetivo, de proteger dicha bahía, debe ser aplicado a todas las bahías del país que se utilicen con fines de cabotaje, pesca, turismo y demás actividades de recreación, que tengan en sus costas industrias y otras actividades contaminantes, y no solo a la bahía de la Habana.

- La proyección de una política tributaria ambiental en el país, debe concebirse de forma amplia para abarcar no solo los tributos medioambientales de nuevo diseño, sino incorporar a las figuras tributarias tradicionales, elementos que las orienten en un sentido ecológico. Esto pudiera lograrse mediante la utilización de los incentivos fiscales que promuevan o desestimulen los comportamientos favorables o contrarios al medio, teniendo en cuenta además que, el desarrollo y aplicación de los instrumentos económicos para el medio ambiente puede y debe lograrse con una estrategia de implementación sistémica y gradual, apoyando el proceso de consolidación del sistema de gestión ambiental del país, sobre la base de una política ambiental coherente y que tome en consideración la realidad económica política y social de la nación.

- Para seguir dando respuesta a la protección del medio ambiente, y cumplir el mandato constitucional, recogido en el Artículo 27 de la Constitución de la República de Cuba, a través de los órganos competentes de aplicar estas políticas, como de los ciudadanos, debe estar centrada primero en la creación de programas de educación ambiental dirigidos a todos los sectores de la población y concomitantemente a estas, debe realizarse una fuerte política tributaria medioambiental, donde el impuesto juegue además de su función

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

recaudatoria, una función extrafiscal capaz de influir en el cambio paulatino de las conductas agresoras al medio ambiente de los diferentes agentes económicos.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

CONCLUSIONES:

PRIMERA: El Sistema Tributario, constituye una institución del Derecho Financiero que tiene un tratamiento teórico doctrinal y jurídico amplio, así como los presupuestos conceptuales para su materialización, apreciándose que, en los últimos años se ha venido gestando una tendencia general sobre la configuración de tributos medioambientales, como instrumentos efectivos en la protección del medio ambiente.

SEGUNDA: A nivel internacional en la mayoría de los países existe un amplio tratamiento jurídico en cuanto a tributos medioambientales y regulaciones muy bien concebidas a través de leyes especiales o en otras normativas donde se regula esta institución, existiendo una fuerte tendencia a unificar, en un solo cuerpo legal, los preceptos jurídicos de esta materia, como ocurre en los países de Iberoamérica investigados.

TERCERA: En Cuba existe una dispersión legislativa en relación al Sistema Tributario, que regula los aspectos de protección medioambientales, que presenta insuficiencias en su contenido y alcance, y por consiguiente no siempre se aplica de manera adecuada por no estar orientadas hacia el objeto fundamental de este tipo de instrumento, que es en definitiva, la protección del medio ambiente, sin perder su perspectiva fiscal.

CUARTA: Se realizan propuestas para el perfeccionamiento de las normativas tributarias relacionadas con la protección del medioambiente tales como: agregar a la tributación medioambientalista cubana nuevos hechos imponibles y tipos impositivos e incentivos fiscales; que en las nuevas regulaciones tributarias en su estructura se establezca de forma expresa la finalidad de proteger el medio ambiente; que se haga extensivo a todas las bahías del país el pago tributos por el uso de este importante recurso natural.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

RECOMENDACIONES:

A LA COMISIÓN DE ASUNTOS JURÍDICOS Y CONSTITUCIONALES DE LA ASAMBLEA NACIONAL DEL PODER POPULAR.

Que se pronuncie en relación al perfeccionamiento de la normativa jurídica en materia de tributos medioambientales, para que además de permitir la recaudación en la totalidad de los tributos por el impuesto que se determine por la utilización o explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente, logre su objetivo fundamental de protección del medio.

AL MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS.

Que se dicten normas que hagan extensivos a todo el país el cobro del Impuesto por la Utilización o Explotación de las bahías que se utilicen con fines de cabotaje, pesca, turismo y demás actividades de recreación, que tengan en sus costas, industrias y otras actividades contaminantes, con el fin de realizar la actividad preventiva y de cambio de conductas, que debe jugar este tipo de instrumento económico, así como los demás tipos impositivos que hoy no son gravados con estos impuestos.

A LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA.

Incorporar a los planes de controles estatales, las auditorías relacionadas con los tributos medioambientales para lograr el fortalecimiento de los mecanismos de asesoría ya existentes, en aras de lograr que los órganos de la Administración Central del Estado y las empresas subordinadas, implementen las acciones previstas en la política medioambiental del país.

A LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE HOLGUÍN, CONJUNTAMENTE CON LA UNIÓN DE JURISTAS EN LA PROVINCIA.

Que se difunda y generalice el estudio de esta institución que regula el sistema tributario y su relación con la protección del medio ambiente, a través de conferencias, seminarios, postgrados y cualquier otra forma para preparar a juristas, empresarios y personas interesadas en la materia, en aras lograr una justa apreciación de esta temática del Derecho Financiero.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

BIBLIOGRAFÍA

- **ALGUACIL MARÍ M^a** Pilar, Doctrina del Tribunal Constitucional español sobre principios formales del ordenamiento Tributario, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, núm.1, Enero – Abril 1996.

- **BLANCO URIBE**, Alberto, La responsabilidad por el daño ambiental en Venezuela, Serie de Documentos sobre Derecho Ambiental, N° 5, Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Oficina Regional América Latina y el Caribe, 1996, pág. 636.

- **CÁNOVAS GONZÁLEZ**, Daimar, El acceso a la justicia ambiental en Cuba. Algunas consideraciones en materia ambiental sobre el Decreto Ley 241 de 2006 en, 6to. Encuentro Internacional de Derecho Ambiental. Memorias, primera edición, Foro Consultivo Científico y Tecnológico, México D.F., 2008, pp. 107-118.
- **CARABALLO MAQUEIRA**, Leonel, El Derecho Ambiental. Generalidades., Derecho Ambiental Cubano, 1ra. edición, Editorial Félix Varela, La Habana, 2000, pp. 1-20.
- **COLECTIVO DE AUTORES**, Perspectivas del Medio Ambiente Urbano, Geo Holguín, Editorial Academia, 2008.
- **DELGADO DÍAZ**, Carlos Jesús, Cuba verde, en busca de un modelo para la sustentabilidad en el siglo XXI, Editorial José Martí, La Habana, 1999.
- **COLEVTIVO DE AUTORES**, Derecho Ambiental Cubano, segunda edición actualizada y aumentada, Editorial Félix Varela, La Habana, 2007, pp. 406-471.
- **DÍEZ PICAZO L. y GULLÓN A**, Sistema de Derecho Civil, vol. III, quinta edición, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 486.
- **FERREIRO LAPATZA**, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, 16^a Edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1994.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

- **FERREIRO LAPATZA**, José Juan, Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- **GARCÍA DÍAZ**, Ignacio y **GONZÁLEZ NOVO**, Teresita, Cuba, su medio ambiente después de medio milenio, Editorial Científico Técnica, La Habana, 1998.
- **HERRERA MOLINA**, Pedro Manuel, Derecho Tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario, Edición Marcial Pons, 2000.
- **MARTÍN MATEO**, Ramón, Derecho Ambiental, primera edición, Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1977.
- **MARTIN QUERALT**, Juan, **LOZANO SERRANO** Carmelo, **POVEDA BLANCO** Francisco, Derecho Tributario, segunda Edición revisada, ampliada y puesta al día, Editorial Arazandi, España, 1997.
- **MARTÍN QUERALT**, Juan, **LOZANO SERRANO**, Carmelo **CASADO OLLERO** Gabriel y **TEJERIZO LÓPEZ**, José M, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 10ma Edición, Edición Tecnos, Madrid, 1999.
- **MACÍAS GÓMEZ**, Luis, Introducción al Derecho Tributario Ambiental. Editores S.A., Bogotá D.C. 1998, pág. 77.
- **OCDE**, Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente, OCDE, París, 1989.
- **OCDE**, La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias, Ediciones Mundi Prensa, Madrid, 1993.
- Panorama Ambiental de Cuba 2000” (GEO 2000). CIEGA-Editorial. Academia La Habana 2001, p. 50.
- **PÉREZ ROYO**, Fernando, Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria, REDC, número 13, 1985.
- **PÉREZ ROYO**, Fernando, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, octava Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

- **PLASCENCIA RODRÍGUEZ**, José Francisco, La Tributación Ecológica Local: una opción ante el creciente deterioro ambiental, Editorial INDETEC, Guadalajara, 1996.
- **ROSEMBUJ**, Tulio, Los tributos y la protección del medio ambiente, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1995.
- **VAQUERA GARCÍA**, Antonio, La tributación con fines ecológicos: el reciente gravamen francés para la protección del ambiente atmosférico, Revista de Información Fiscal, número 14, 1996.
- **VAQUERA GARCÍA**, Antonio, Fiscalidad y Medio Ambiente, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999.
- **MANTILLA RAMIREZ**, Raúl S y **ALBIOL PAPS**, Alfred, La Empresa y el Empresario en Cuba, Editorial ONBC, La Habana, 2000.

LEGISLACION CONSULTADA:

- Constitución de la República de Cuba, publicada en Gaceta Oficial Ordinaria número 2 de 24 de febrero de 1976 con las reformas de 1992, publicada en la Gaceta Oficial extraordinaria número 7 de 1 de agosto de 1992.
- Ley número 85 de 21 de julio de 1988, Ley Forestal, publicada en Gaceta Oficial de la República de Cuba, edición ordinaria número 46, del 31 de agosto de 1998.
- Ley número 73, del 4 de agosto de 1994, del Sistema Tributario, publicada en Gaceta Oficial Especial de la República número 8 de 5 de agosto de 1994.
- Ley número 76 del 21 de diciembre de 1994, Ley de Minas, publicada en Gaceta Oficial de la República de Cuba, edición ordinaria número 3, del 23 de enero de 1995.
- Ley número 77 de 1995, de 6 de septiembre de 1995, de la Inversión Extranjera, Publicada en la Gaceta Oficial, Edición Extraordinaria número 3, de 06/09/1995.
- Ley número 81. “Ley del Medio Ambiente”, promulgada el 11 de julio de 1997, Gaceta Oficial Extraordinaria número 7.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

- Decreto Ley número 179 de 2 de febrero de 1993, contravenciones de las regulaciones sobre la protección, uso y conservación de los suelos.
- Decreto número Ley 169, de 10 de enero de 1997, establece las normas generales y los procedimientos administrativos del sistema tributario, incluyendo los aranceles.
- Decreto Ley número 200 de 22 de diciembre de 1999. “Contravenciones en materia de Medio Ambiente”.
- Decreto Ley número 201, del 23 de diciembre de 1999, del sistema nacional de áreas protegidas.
- Decreto Ley número 139 de 22 de febrero de 1988. Reglamento de la Ley de Salud Pública.
- Decreto número 179 de 2 de febrero de 1993, Protección, uso y conservación de los suelos, y sus contravenciones.
- Decreto número 222 de 19 de septiembre de 1997, Reglamento de la Ley de Minas.
- Resolución número 33 de 1995 del Ministerio de Finanzas y Precios, por la que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Utilidades.
- Resolución número 50 de 1996, de 29 de agosto de 1996, Regula el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, en lo concerniente a la explotación y conservación de los recursos forestales, naturales y artificiales, y la fauna silvestre.
- Resolución número 36 de 1999, de 21 de diciembre de 1999, Establece las Normas para la aplicación el pago del Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, a los que usen o exploten la Bahía de La Habana, con fines económicos, turísticos, recreativos u otros.
- Resolución número 13 de 1999, de 25 de mayo de 1999 del Ministerio de Finanzas y Precios, dispone una bonificación del cincuenta por ciento (50%) del pago del Arancel de Aduanas para las importaciones de maquinarias, equipos,

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

partes de equipos, y accesorios, que constituyan como sistema, una tecnología para el control y tratamiento de residuales de instalaciones existentes.

- Resolución número 128 de 19 de julio de 2006, Metodología y Procedimiento para la atención a las quejas, planteamientos y denuncias de los trabajadores y la población en el Ministerio de Ciencia Tecnología y Medio Ambiente.
- Resolución número 103 de 2008 Reglamento para la Inspección Estatal de la Actividad Reguladora Ambiental”

LEGISLACION EXTRANJERA

- Ley número 58 de 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 18-12-2003) España.
- Ley Forestal, Publicada en el D.O.F. de fecha 22 de diciembre de 1992, 98 México.

DOCUMENTOS CONSULTADOS

- Declaración de Principios de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, celebrado en Estocolmo 1971.
- Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. Aprobado en la decimonovena sección plenaria por la Resolución 1 de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, Brasil, 14 de junio de 1992.
- Agenda 21. Documento aprobado en la 19na sección plenaria por la Resolución 1 de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, Brasil, 14 de junio de 1992.
- PNUMA. Propuesta de Ley Básica de protección ambiental y promoción del desarrollo sostenible. Serie de Documentos sobre Derecho Ambiental N° 1, México, 1993.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

- PNUMA. Situación Actual del Derecho Internacional Ambiental en América Latina y el Caribe, Serie de Documentos sobre Derecho Ambiental N° 2, 1993. México, DF.
- Programa Nacional de Medio Ambiente y Desarrollo de la República de Cuba, CITMA, La Habana, 1993.
- PNUMA. Hacia un Sistema para la formación en Derecho Ambiental. Serie de Documentos sobre Derecho Ambiental N° 3, 1995, México DF.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el desarrollo. (1995). Programa 21. Editado en New York, Departamento Naciones Unidas.
- Estrategia Ambiental Nacional. CIGEA. 1997, Dirección de Política Ambiental.
- Estrategia Ambiental Nacional, CITMA, La Habana, 1997.
- Guías para el Ruido Urbano. Organización Mundial de la Salud. Resumen Ejecutivo (1999). Traducido en el Centro Panamericano de Ingeniería Sanitaria y Ciencias del Ambiente (OPS/CEPIS). Editado por: Birgitta Erglund Thomas Lindvall y Dietrich H Schwela.

SITIOS WEB VISITADOS

- VI Congreso de Medio Ambiente. GT25. Fiscalidad Ambiental <http://www.conama.es>. 14 de marzo de 2011.
- DELOS: Desarrollo Local Sostenible Vol 3, N° 9 (octubre 2010), Bases Teóricas para el Esbozo de un Tributo Ambiental en Cuba. “Estudio de Caso el Impuesto de Playas” (Santa Clara, Provincia de Villa Clara. Cuba) <http://www.eumed.enet>. 14 de marzo de 2011.
- Universidad de las Américas Puebla, Antecedentes de la Tributación y el Comercio, <http://www.catarina.udlap.mx>. 14 de marzo de 2011.
- Doctrina la Evolución del Tributo, Daniel Diep, <http://www.juridicas.org.co>. 16 de marzo de 2011.
- Tributación ambiental. Estado de la cuestión y Experiencia en España, <http://www.dialnet.unirioja.es>. 18 de marzo de 2011.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

- Revista Electrónica Iberoamericana. Vol. 2, nº1. 2008. www.urjc.es . 23 de marzo de 2011.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. <http://www.dnp.gov.co>. 4 de mayo de 2011.
- Código Fiscal de la Federación. <http://www.dian.gov.co>. 4 de mayo de 2011.
- Decreto Ley número 2811 de 1974. Código de Recursos Naturales Renovables de Protección al Medio Ambiente. <http://www.dnp.gov.co>. 4 de mayo de 2011.
- Constitución Política de Colombia de 1991, Bogotá, D.E., julio 6 de 1991. <http://www.olmedotributaristas.com.gov.co>. 4 de mayo de 2011.
- Ley número 75 de 1986. Establece la Reforma tributaria en Colombia. <http://www.dnp.gov.co>. 4 de mayo de 2011.
- Ley General Tributaria Española número 58 de 17 de diciembre 2003. (BOE 18-12-2003). <http://www.lamoncloa.gob.es>. 4 de mayo de 2011.
- Constitución Española. Ratificada por el Pueblo Español en Referéndum de 6 de Diciembre de 1978. Sancionada por S.M. El Rey ante las Cortes el 27 de diciembre de 1978. <http://www.lamoncloa.gob.es>. 4 de mayo de 2011.

La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas.

Anexo N° I

ENTREVISTAS

Criterio de selección de especialistas y contenido de las preguntas:

1. Tener más de 10 años desempeñando la actividad.
2. Haber recibido cursos de capacitación y postgrado en la materia.
3. Gozar de prestigio en el territorio por sus conocimientos sobre la cuestión.

Contenido de las preguntas.

La Ley número 73 de 1994 Del Sistema Tributario establece en su título II capítulo XI Artículo 50 el Impuesto por la utilización o explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente.

Definiéndose en sucesivas normas complementaria que son sujetos de este impuesto los siguientes:

1. Recursos Forestales.
2. Minería.
3. Canon por ejecución de actividad minera.
4. Derecho de superficie.
5. Regalías.
6. Impuesto para la protección de la bahía de la Habana.
7. Los incentivos fiscales.

Preguntas.

- 1- ¿Cómo se manifiestan en nuestra provincia estos impuestos?
- 2- ¿Se cobran?. Sí___ No___. En caso negativo explicar por qué.
- 3- ¿A quiénes se cobra y a quienes no?. Explicar por qué a algunos no se les cobra.
- 4- ¿Conoce de alguna regulación que dé respuesta a estas interrogantes?
- 5- ¿Por qué nuestras bahías, al igual que la de la Habana, no cobran impuestos para su protección?