

LOS TRIBUTOS AMBIENTALES EN CUBA

Environmental tax in Cuba

Dr. Orestes J. Díaz Legón

Profesor Titular de Derecho Financiero
Universidad de La Habana, Cuba
<https://orcid.org/0000-0002-2479-9641>
orestes@lex.uh.cu

Dr. Carlos A. Pérez Inclán

Profesor Auxiliar de Derecho Financiero
Universidad de La Habana, Cuba
<https://orcid.org/0000-0001-9780-3827>
carlos.perez@mincex.gob.cu

Lic. Yaraí Toledo Barrios

Profesora Instructora de Derecho Ambiental
Universidad de La Habana, Cuba
<https://orcid.org/0000-0002-6683-8434>
yarai@lex.uh.cu

Resumen

En el marco de las nuevas proyecciones de la política ambiental cubana, que se propone lograr un desarrollo ecológicamente equilibrado, socialmente justo y económicamente sostenible, el trabajo tuvo como propósito fundamental valorar el régimen jurídico de la tributación ambiental.

Palabras claves: protección ambiental; instrumentos económicos; tributos ambientales.

Abstract

The purpose of this paper is to assess the legal regulation of environmental tax in Cuba, under a new environmental policy, aimed to achieve an environmentally balanced development, socially just and economically sustainably.

Keywords: environmental protection; economic instrument of management; environmental tax.

Sumario

1. Introducción. 2. Políticas ambientales e instrumentos económicos. 3. Los tributos y la protección del medio ambiente: cuestiones generales. 4. Los tributos ambientales en Cuba. 5. Conclusiones. **Referencias bibliográficas.**

1. INTRODUCCIÓN

La protección y el mejoramiento del medio ambiente, así como el imperativo del desarrollo sostenible, imponen a la sociedad la necesidad de adoptar acciones congruentes que corrijan las conductas humanas contrarias a la conservación ecológica. Los marcos institucionales y jurídicos son la expresión formal de los compromisos que asumen los Estados de cara a la protección del más grande ecosistema: la "Tierra".

El diseño de políticas públicas, la promulgación de normas jurídicas y la implementación de diversos instrumentos de gestión ambiental constituyen acciones estatales dirigidas a la protección del medio ambiente, el uso y manejo sostenible de los recursos naturales y a garantizar un enfoque participativo en su aprovechamiento y preservación. Se procuran las herramientas necesarias para responsabilizar a las instituciones competentes de su cumplimiento y la asunción por los agentes pertinentes de sus correspondientes compromisos.

En tal sentido, junto a instrumentos políticos y de planificación (*v. gr.*, estrategias, planes, programas, ordenamiento ambiental) e instrumentos autorizatorios y de control (*v. gr.*, licencia ambiental, evaluación de impacto ambiental, inspección ambiental, régimen de responsabilidad), los Estados, para materializar la política ambiental, también acuden al diseño e implementación de instrumentos económicos, entre los que se incluyen los tributos ambientales.

En consecuencia, el presente artículo tiene como propósito fundamental: valorar el régimen jurídico de la tributación ambiental en Cuba, a partir de la revisión de diferentes fuentes bibliográficas y la valoración crítica, axiológica y sistémica del ordenamiento jurídico cubano.

2. POLÍTICAS AMBIENTALES E INSTRUMENTOS ECONÓMICOS

En la actualidad, pese al creciente reconocimiento de la visión sistémica del ambiente y la importancia de sus componentes, así como la necesidad de la sobrevivencia y sostenibilidad de la biodiversidad, en sentido general, y del

hombre, de forma particular, gravita el deterioro del medio ambiente. La degradación de los suelos, las afectaciones a la cobertura forestal, la contaminación –residuales líquidos y sólidos, atmosférica y sónica, productos químicos y desechos peligrosos–, la pérdida de la diversidad biológica y el deterioro de ecosistemas, las dificultades en el manejo de la disponibilidad y calidad del agua, el debilitamiento de la capa de ozono, destacan entre los principales problemas ambientales.

La solución a estos problemas exige una adecuada política de protección ambiental, orientada a la restauración del medio, con la finalidad de corregir los desequilibrios ambientales producidos, y a la prevención, tendente a evitar la producción de deterioros ambientales. La consideración y protección del medio ambiente ha evolucionado de sus primarias concepciones de simple política social y económica de Estado, en la cual se enmarcó el derecho a la existencia del ambiente sano, para arribar a la noción jurídica del denominado bien ambiental, entendido como un bien público, limitado y escaso.

La noción de bien ambiental “supera la clasificación tradicional de propiedad privada y propiedad pública [...] puesto que su matriz es común, exhibiendo el carácter superador del interés o derecho subjetivo singular o específico, a favor del interés indeterminado de todos a su conservación y desarrollo”.¹ Desde esta perspectiva, el bien público ambiental es objeto de protección estatal y de intervención directa ciudadana y, por tanto, su conservación dependerá, entre otros factores, de la repercusión de los respectivos costes de su mantenimiento en los ciudadanos acorde con su capacidad contributiva.

En este orden, la concepción jurídica de bien ambiental, bajo la cual se identifica la protección efectiva del medio ambiente, no solo pretende la obtención de recursos por la utilización de un bien público, sino que, a tenor del principio de solidaridad, se exige el esfuerzo común de contribuir con la defensa y conservación del ambiente, dada la existencia del derecho al ambiente sano reconocido por los órdenes constitucionales.² Por tanto, la utilización racional de los recursos naturales, preservando su conservación y aprovechamiento sostenible, implica incardinar la problemática ambiental con los medios e instrumentos de la función pública y estatal.

Las políticas ambientales se han materializado mediante el uso de diversas políticas de control ambiental; se han adoptado, entre otros, instrumentos de

¹ ROSEMBUJ, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, p. 259.

² Vid. art. 127, Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999); art. 66, numeral 27, Constitución de la República del Ecuador (2008).

naturaleza económica de tipo intervencionista. Los instrumentos económicos son “todos aquellos que inciden en los costes y beneficios imputables a los cursos de acción alternativos que enfrentan los agentes; afectan por ejemplo la rentabilidad de los procesos o tecnologías alternativos, o el precio relativo de un producto o actividad, y en consecuencia las decisiones de productores y consumidores”,³ y mediante su uso se logra cumplir con dos objetivos fundamentales. El primero, que los agentes económicos paguen el valor social de los recursos naturales y servicios ambientales que utilizan. El segundo objetivo es asumir los costes que provocan los agentes económicos sobre otros al desarrollar sus actividades de producción o consumo, o bien cuando realizan la disposición de desechos de ambas funciones económicas.

El uso de instrumentos económicos en materia ambiental por parte del Estado debe tender a la utilización racional de los recursos naturales, sobre la base de una gestión eficiente de los recursos ambientales, a partir de la internalización de los costes de prevención, control y daños que derivan de la contaminación, que puede efectuarse por la reglamentación administrativa o por instrumentos basados en mecanismos de mercado.

Para la Comisión Económica para América Latina y el Caribe: “la utilización de instrumentos económicos basados en las leyes de mercado –especialmente los impuestos ambientales– aparece como una de las opciones más atractivas no solo por la posibilidad cierta de incidir sobre los comportamientos y actividades que resultan perjudiciales para el medio ambiente, sino también por la capacidad potencial de generar nuevos recursos tributarios para los países que los implementan”.⁴

3. LOS TRIBUTOS Y LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE: CUESTIONES GENERALES

Los tributos tienen su origen en la necesidad de las administraciones públicas de obtener recursos dinerarios para financiar sus actividades, pero no solo constituyen medios destinados a sufragar los crecientes gastos públicos, sino

³ PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL MEDIO AMBIENTE, *Instrumentos Económicos y Política Fiscal*, resumen de la XIV Reunión del Foro de Ministros de Medio Ambiente de América Latina y el Caribe, 2003.

⁴ COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, “Capítulo III. Tributación ambiental en América Latina: oportunidades, avances y desafíos”, en Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2017. La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible*, pp. 86 y 87.

también para contribuir a la consecución de otros fines constitucionalmente refrendados.⁵ El deber de contribuir al gasto público abarca en su fundamento la necesidad de satisfacer por su intermedio bienes comunes, generales, indivisibles para el conjunto social. El ambiente sano consagrado como derecho en los textos constitucionales es uno de ellos, y ante el riesgo de su degradación irreversible, su conservación y utilización convocan al ejercicio de la potestad tributaria en la guardia del equilibrio ecológico y los ecosistemas en consideración. La tributación se manifiesta como un mecanismo para incentivar la realización de conductas más respetuosas con el entorno natural.

Los tributos tienen diferentes posibilidades de intervenir en la realidad socioeconómica de un país. Pueden articularse medidas fiscales para encaminar comportamientos en una dirección, acorde con la preservación del medio ambiente, también pueden establecerse tributos que graven situaciones relacionadas con la degradación del medio ambiente, con la finalidad de obtener recursos para asumir funciones de financiación de los gastos públicos. De esta manera, es frecuente que los Estados utilicen el sistema tributario para ejecutar políticas de carácter intervencionista y, por lo tanto, encontrar tributos cuya finalidad principal exceda la mera obtención de recursos dinerarios para erigirse como mecanismos reguladores de conducta, tributos estos que conviven con aquellos que tienen una finalidad eminentemente recaudatoria.

En este orden, las técnicas tributarias de intervención ambiental se pueden realizar desde una perspectiva preventiva, a cuyo tenor las medidas fiscales tratan de anteponerse a la producción del perjuicio, incentivando comportamientos acordes con el medio o disuadiendo; o a través de la restauración del medio, donde el tributo contribuye a su preservación a través de la financiación de actividades de restauración, redistribuyendo, generalmente, los costes que ocasionan dichas medidas entre los sujetos contaminadores.

La tributación o fiscalidad ambiental hace referencia al conjunto de tributos, o de elementos tributarios, de un sistema fiscal, cuyo objeto es preservar y

⁵ El carácter instrumental del tributo se tipifica “cuando el tributo aún o superpone al fin fiscal otro orden distinto de aspiraciones, las cuales agruparemos bajo la denominación común de finalidades extrafiscales, en la medida en que aparecen como ajenas a los objetivos estrictamente recaudatorios y se dirigen a influir en la conducta de los contribuyentes de muy diversas maneras y con un sinfín de posibles objetivos”. *Vid.* ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en J. Esteve Pardo (coord.), *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, p. 229.

mejorar el medioambiente, es decir, la consecución de un fin extrafiscal.⁶ La tributación medioambiental está comprendida en el componente económico para la protección de los recursos naturales, y se fundamenta en los efectos jurídicos de la asimilación del bien ambiental, objeto de protección en virtud del principio de solidaridad, situando al deber solidario de contribuir para la protección del bien ambiental dentro del contexto de la obtención de metas colectivas.

La fiscalidad ambiental posibilita incentivar aquellos comportamientos respetuosos con el medio y redistribuir los costes de la política ambiental entre los sujetos provocadores de los mismos. La función incentivadora previene la degradación ambiental, mientras que la función redistributiva contribuye a la financiación de la política ambiental desarrollada por las administraciones públicas, sin perjuicio ello de que la política ambiental se materialice en actuaciones de prevención o de restauración.

Las principales razones para el uso de tributos ambientales son:⁷

- instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, es decir, la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales –y su reparación– al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen, y para contribuir a la aplicación del principio de pago por el contaminante y a la integración de las políticas económica y ambiental;
- pueden proporcionar incentivos para que los consumidores-productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más ecoeficiente, para estimular la innovación y los cambios estructurales y reforzar el cumplimiento de las diferentes disposiciones normativas;

⁶ Una caracterización de los distintos momentos de las reformas fiscales ambientales puede encontrarse en FANELLI, José María; Juan Pablo JIMÉNEZ e Isabel LÓPEZ AZCÚNAGA, "Reformas fiscales ambientales: el rol de los tributos", en Juan Carlos Gómez Sabaini, Juan Pablo Jiménez y Ricardo Martner (Eds.), *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*, pp. 422-432.

⁷ Vid. AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE, "El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente", en *Serie de Cuestiones Medioambientales*, No. 1, AEMA, p. 8. En la misma dirección, puede consultarse MAGADÁN DÍAZ, Marta y Jesús RIVAS GARCÍA, *Fiscalidad y medio ambiente en España*, p. 9.

- pueden aumentar la renta fiscal, susceptible de utilizar para mejorar el gasto en medio ambiente y/o reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro; y
- pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales a partir de fuentes de contaminación, como las emisiones del transporte, los residuos y agentes químicos utilizados en agricultura.

La protección fiscal del medio ambiente, en lo referente a los tributos, puede basarse en el principio “quien contamina, paga” como expresión de solidaridad equitativa. Asimismo, puede fundarse en el principio de capacidad económica, como expresión de solidaridad redistributiva, y que refleja el efecto externo de una actividad económica que constituye el fundamento último de la tributación ambiental. El impuesto puede considerarse como un instrumento idóneo para que el sujeto que provoca el daño medioambiental asuma los costes o perjuicios causados a terceros derivados de su propia actividad.

Lo anterior refuerza la idea de que la tributación ambiental se revela como un importante instrumento económico para la protección del medio ambiente al atribuir al sujeto que contamina el coste real de su actividad, internalizando las externalidades –idea que se encuentra plasmada en el principio ambiental de “quien contamina, paga”–, a lo que se adiciona que los tributos ambientales actúan como incentivo para la innovación tecnológica en las empresas. Igualmente, siguiendo la *teoría del doble dividendo*, los ingresos generados por los tributos ambientales permiten reducir otros tributos, de manera que el primer dividendo lo constituiría la protección y mejora del medioambiente en sí, y el segundo beneficio serían los cambios adicionales en el bienestar no relacionados con el medio ambiente y la mejora del sistema fiscal, especialmente con la disminución de la carga fiscal proveniente del trabajo y el ahorro.

Para que un tributo pueda calificarse de ambiental⁸ su finalidad primordial debe ser la preservación del medioambiente, elemento que debe estar presente en todo el régimen jurídico del tributo desde su misma concepción y en

⁸ VILLAR EZCURRA alerta: “no puede pasar desapercibido que no hay consenso conceptual sobre qué es un tributo ambiental, básicamente porque se materializa en una diversidad instrumental de amplio abanico que produce bastante confusión y porque no se fundamenta la distinción en un criterio común sobre lo que debe considerarse relevante, si los motivos que lo justifican o los efectos de su introducción”. Vid. VILLAR EZCURRA, Marta, “Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental”, *Crónica Tributaria*, No. 235, 2010, p. 238.

el que se incorporan elementos de política ambiental,⁹ utilizables en diversas medidas de protección ambiental. Los objetivos ambientales normalmente se vinculan a la idea de utilización racional de los recursos naturales, que lleva implícito un componente de ahorro y de evitación de prácticas perjudiciales, y no necesariamente recabar fondos para el fisco, o sea, una función prioritariamente recaudatoria.

Los tributos ambientales participan de la naturaleza general de cualquier tributo, en tanto constituyen ingresos públicos nacidos de prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado en uso de su poder tributario; características a las que se adiciona ser un instrumento de protección ambiental que influye en el comportamiento de los administrados.¹⁰ Su aplicación es un medio directo para atribuir un valor económico a la utilización de los bienes ambientales, obligando al sujeto pasivo del tributo a internalizar los costes que tal uso representa. De esta manera, no solo se consigue modificar el comportamiento de los administrados, sino también, y como consecuencia inmediata de ello, obtener recursos para destinarlos a la protección del medioambiente.

El tributo ambiental se proyecta como expresión del deber de contribuir y se ordena conforme con los principios de justicia que lo informan, configurándose de acuerdo con el principio “quien contamina, paga”, como expresión de la justicia que inspira su existencia; recayendo su hecho imponible sobre hechos, actos, actividades o situaciones que manifiestan degradación del medio o potencialidad para ello y, a su vez, revelan la fuerza o potencia económica del contribuyente. Es un instrumento que busca direccionar la conducta de los administrados en beneficio del medio ambiente, sin importar el destino de sus recursos, en el caso de los impuestos y las tasas, o solventar alguna obra o actividad de carácter ecológico, en el caso de las contribuciones; de manera que su característica definitoria reside en su finalidad proambiental, que se manifiesta a través de un hecho imponible

⁹ Para PITRONE “un impuesto tiene por objeto la protección del medio ambiente siempre que la estructura del referido impuesto; esto es, el hecho gravable o la tasa impositiva, esté diseñada específicamente para alcanzar dicho objetivo”. *Vid.* PITRONE, Federica, “Definiendo los ‘Impuestos Ambientales’: Aportes desde el tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *IUS et VERITAS*, No. 49, diciembre 2014, p. 89.

¹⁰ La teoría hacendística se apoya en unos principios generales que orientan la construcción de los sistemas fiscales. Los principios que informan los tributos medioambientales no contradicen los principios tributarios generales –legalidad, igualdad y capacidad económica–, sino que, por el contrario, se complementan y potencian recíprocamente.

orientado a dirigir las conductas que pueden afectar al ambiente o a subvencionar una obra que beneficie directamente a este.

En tal sentido, los tributos más representativos¹¹ relacionados con el medio ambiente resultan ser:

- Tributos relacionados con la contaminación atmosférica, cuya estructura varía según las estimaciones o mediciones de las emisiones y depende del tipo de contaminante, el nivel de contaminación y la ubicación de la fuente emisora.
- Tributos a productos energéticos, principalmente a la gasolina, aunque también afecta la electricidad y el combustible nuclear, y productos que contienen dióxido de carbono.
- Tributos sobre los automóviles, que gravan las ventas de los automóviles, su propiedad, y su reciclaje y desguace, así como el cobro de derechos por el uso de caminos o carreteras.
- Tributos por vertimientos, que recaen sobre las actividades que liberan al ambiente gases tóxicos, aguas sucias, ruido y similares, y distinguen la imposición a los productos que tienen alta probabilidad de contaminar los ríos y a las emisiones que se identifican mediante la fuente generadora.
- Tributos por el uso del agua, que gravan la extracción o captación de agua, el uso del agua y los servicios de vertido y alcantarillado, y la contaminación producida.
- Tributos por generación de residuos, cobrables por la recolección y el tratamiento de residuos sólidos, y donde se identifican los tributos sobre los vertederos, la recogida y eliminación de basuras y sobre los residuos peligrosos.

¹¹ Para facilitar la medida de la efectividad de los tributos ambientales, estos se han clasificado en tres tipos principales, según sus principales objetivos programáticos: (i) tasas de cobertura de costes, por ejemplo, creadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación, como el tratamiento de aguas (tasas de usuario) y que pueden utilizarse para gastos ambientales conexos; (ii) impuestos incentivos, creados para cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores; (iii) impuestos ambientales de finalidad fiscal creados principalmente para aumentar la recaudación. *Vid.* AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE, "El tributo ambiental...", *cit.*, p. 8.

- Tributos por manejo de la biodiversidad y vida silvestre, relacionados con tarifas por la entrada a parques naturales, la práctica de caza y pesca de especies, la tala de árboles y gravámenes a los diferentes usos de suelo, que implican cambios en la agricultura o silvicultura a otras actividades.

4. LOS TRIBUTOS AMBIENTALES EN CUBA

Los recursos naturales en Cuba están afectados en diversa magnitud, tanto en su disponibilidad como en su calidad, y existe un significativo grado de contaminación y deterioro ambiental, con un sensible impacto en el medio ambiente, la calidad de vida de la población y la economía nacional. Por ello, la adecuada consideración y protección del medio ambiente deviene uno de los pilares del desarrollo nacional y condición necesaria para la mantención del bienestar y salud de toda la población.

El ejercicio de los derechos soberanos sobre el medio ambiente y los recursos naturales del país corresponde al Estado cubano, a cuyo tenor, a partir de esta función estatal y a través de los órganos de gobierno, este proyecta la política y la gestión ambiental. A tales efectos, el Estado cuenta con un conjunto de instrumentos de política ambiental, con capacidades propias para afrontar los problemas y perseguir los objetivos ambientales de la sociedad, cuyo potencial depende de su generalidad o aplicación individual, del número de actores en los procesos objeto de regulación, del tipo de productos y actividades involucradas, de la naturaleza biofísica de los sistemas ambientales de que se trate, de las posibilidades técnicas reales de aplicación y fiscalización, del coste de administración y cumplimiento, y de condiciones socioeconómicas y regionales que rigen en cada caso.

En el entorno cubano, el medio ambiente es un bien jurídico constitucionalizado, su letra contiene el principio de desarrollo sostenible, el derecho de los ciudadanos a disfrutar de un ambiente sano y equilibrado, así como el deber del Estado y los ciudadanos de protegerlo, lo que brinda la posibilidad de realizar acciones para la protección de los recursos naturales como la tutela y la acción popular.¹² Ello significa la obligación de los poderes públicos de incorporar la protección ambiental en el ejercicio de sus actividades, en tanto otorga al medio ambiente un contenido omnipresente en su política de actuación.

¹² Ver arts. 75 y 90, inciso j), de la Constitución de la República de Cuba, de 10 de abril de 2019, publicado en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 5, de 10 de abril de 2019.

Por su parte, la Ley No. 81, “Del Medio Ambiente”,¹³ en sus POR CUANTO tercero y cuarto, prevé que: *“Es necesario consagrar, como un derecho elemental de la sociedad y los ciudadanos, el derecho a un medio ambiente sano y a disfrutar de una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza, en tanto los seres humanos constituyen el objetivo esencial del desarrollo sostenible y La protección del medio ambiente constituye un factor relevante a los fines de la defensa nacional y una garantía para nuestra soberanía, en tanto contribuye a asegurar la disponibilidad de los recursos naturales indispensables para la satisfacción de las necesidades básicas de la población y facilitan la existencia de hábitats temporales para grandes núcleos poblacionales, lo que puede devenir factor relevante ante situaciones excepcionales”*.

En su art. 4, la Ley No. 81 establece que las acciones ambientales para un desarrollo sostenible se asientan en los requerimientos del desarrollo económico y social del país y se fundan, entre otros, en los principios siguientes: (i) la protección del medio ambiente es un deber ciudadano; (ii) los recursos naturales deben aprovecharse de manera racional, previniendo la generación de impactos negativos sobre el medio ambiente; y (iii) la realización de actividades económicas y sociales por las personas naturales o jurídicas está condicionada por el interés social de que no se ejerza en perjuicio del medio ambiente.

De igual manera, la ley de medio ambiente cubana prevé en su art. 61 que el uso de la regulación económica 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 ambiente, así como de medidas de control y financieras que los apoyen; previendo en su art. 63 la posibilidad de adopción, sobre la base de las políticas y disposiciones que se establezcan, de medidas consistentes, entre otras, en:

- a. reducción o exención de aranceles a la importación de tecnologías y equipos para el control y tratamiento de efluentes contaminantes;
- b. reducción o exención de aranceles a la importación de materias primas o partes necesarias para la fabricación nacional de equipos o instrumentos destinados a evitar, reducir o controlar la contaminación y degradación ambiental;

¹³ Ley No. 81, “Del Medio Ambiente”, de 11 de julio de 1997, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 7, de 11 de julio de 1997.

- c. autorización, excepcional, de la depreciación acelerada de inversiones realizadas en el desarrollo, compra o instalación de equipos, tecnologías y procesos que favorezcan la protección del medio ambiente; y
- d. otorgamiento, excepcional, de beneficios fiscales o financieros a determinadas actividades que favorezcan el medio ambiente.

Desde la arista tributaria, al repasar el pasado más cercano, los antecedentes del actual régimen tributario de la fiscalidad ambiental en Cuba y de la utilización de los impuestos con objetivos de protección ambiental se retrotraen al Decreto-Ley No. 44,¹⁴ con el establecimiento de un impuesto forestal, exigido como una compensación parcial de los gastos del Estado en la repoblación forestal y conservación del medio ambiente.¹⁵

Aunque no es hasta la Ley No. 73, "Del Sistema Tributario"¹⁶ bajo los influjos de la Conferencia de Río de 1992 y en sintonía con el papel del Estado y los ciudadanos en la protección del medio ambiente, que se configura el impuesto sobre la utilización o explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente.

Sobre la base de un hecho imponible genérico –utilización o explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente–, la exigibilidad de dicho tributo se concretó a partir de normas reglamentarias, en función de la habilitación al Ministro de Finanzas y Precios, que la propia Ley No. 73 reconoció, para establecer las bases imponibles, tipos impositivos y procedimientos para el pago del impuesto, así como para conceder exenciones y bonificaciones pertinentes.¹⁷ En tal sentido, el impuesto sobre

¹⁴ Decreto-Ley No. 44, "De los ingresos al Presupuesto del Estado provenientes del sector estatal y de las organizaciones políticas, sociales y de masas", de 6 de julio de 1981, publicado en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria Especial No. 2, de 6 de julio de 1981.

¹⁵ Los sujetos obligados al pago de dicho tributo lo constituían 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 efectuaran extracciones de productos forestales por sus propios medios. La base imponible se conformaba en función de los metros cúbicos o unidades de productos forestales extraídos, a los que se le aplica el tipo impositivo que fijase el Comité Estatal de Finanzas. *Vid.* arts. 15, 16 y 17 del Decreto-Ley No. 44.

¹⁶ Publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 8, de 5 de agosto de 1994.

¹⁷ *Vid.* art. 52 de la Ley No. 73.

la utilización o explotación de los recursos naturales y para la protección del medio ambiente se exigió por:

- La explotación y conservación de los recursos forestales, naturales y artificiales, y la fauna silvestre, a partir de la Resolución No. 50, de 29 de agosto de 1996.¹⁸
- La ejecución de una actividad minera, a partir de la Ley No. 76, “Ley de Minas”, de 21 de diciembre de 1994,¹⁹ y la Resolución No. 51, de 29 de octubre de 1997.²⁰
- El uso o explotación de la Bahía de La Habana, con fines económicos, turísticos, recreativos u otros, a partir de la Resolución No. 36, de 21 de diciembre de 1999.²¹

Asimismo, la Ley No. 73 consagró elementos tributarios ambientales en el impuesto sobre utilidades, al prever que, de concurrir la explotación de recursos naturales, renovables o no, podía aumentarse el tipo impositivo hasta un 50 %, según el recurso natural, por decisión del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros.²²

A pesar de lo positivo del establecimiento de un tributo tendente a la protección del medio ambiente, la eficiencia y eficacia de este se vieron afectadas por diversas cuestiones negativas en la implementación de la Ley No. 73.²³ Los problemas en el diseño e implementación de la ley tributaria de 1994 condujeron a que en el año 2012, en función de la experiencia obtenida con la aplicación de la Ley No. 73 y expresión de las nuevas circunstancias y objetivos

¹⁸ Del Ministro de Finanzas y Precios, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 37, de 11 de noviembre de 1996.

¹⁹ Publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 3, de 23 de enero de 1995.

²⁰ Del Ministro de Finanzas y Precios, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 39, de 5 de diciembre de 1997.

²¹ Del Ministro de Finanzas y Precios, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 83, de 23 de diciembre de 1999.

²² *Vid.* Disposición Final Tercera, segundo párrafo, de la Ley No. 73.

²³ *Vid.* DÍAZ LEGÓN, Orestes J. y CARLOS A. PÉREZ INCLÁN, “Apuntes sobre la Ley No. 113, Del Sistema Tributario, en el marco de las transformaciones económicas en Cuba”, en Andry Matilla Correa y Alie Pérez Véliz (coords.), *Estudios jurídicos. Homenaje al profesor doctor Eurípides Valdés Lobán*, pp. 431 y 432.

propuestos a alcanzar por el Estado en el proceso de actualización del modelo económico cubano,²⁴ se aprobase la Ley No. 113, "Del Sistema Tributario", de 23 de julio,²⁵ durante el IX Periodo Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular.

La Ley No. 113 ratifica el concepto de tributo sobre los pilares tradicionales de prestación pecuniaria y coactividad, soportado en los principios de generalidad, equidad de la carga tributaria y capacidad económica. Dicha norma jurídica reconoce expresamente los fines fiscal y extrafiscal que posee el tributo,²⁶ a cuyo tenor este no solo tiene como objetivo obtener los recursos necesarios para la financiación de los gastos públicos, sino también el cumplimiento de otros fines de interés general, como lo es la protección, la conservación, el manejo, la utilización racional de los recursos naturales.

La consideración del tributo como un instrumento para la protección del medio ambiente se enfatiza en la Ley No. 113, al establecer tributos que tienen como fin la conservación y cuidado de los ecosistemas y recursos naturales que resulten dañados.²⁷ Así, en su Título VIII, "De la Tributación por el Uso o Explotación de Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente", establece impuestos por el uso o explotación de las playas, por el vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas, por el uso y explotación de bahías,

²⁴ Vid. Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, aprobados, tras un amplio debate popular, en abril de 2011, en ocasión de la celebración del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba. De igual manera, deben consultarse la *Conceptualización del modelo económico y social cubano de desarrollo socialista*; el *plan nacional de desarrollo económico y social hasta 2030: Propuesta de visión de la nación, ejes y sectores estratégicos*; y los *Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución para el periodo 2016-2021*.

²⁵ Publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 53, de 21 de noviembre de 2012.

²⁶ Tal consideración resulta de la letra del art. 3 de la Ley que se analiza, en ocasión de señalar: "*Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos, han de constituir instrumentos de la política económica general y responder a las exigencias del desarrollo económico-social del país*".

²⁷ Estos tributos, además de los principios de generalidad, equidad y capacidad económica, se sustentan en una racionalidad ecológica, justificada en su relación con una problemática ambiental que se pretende afrontar a través de su aplicación y de acuerdo con los principios de suficiencia financiera, recuperación de los costes y justicia tributaria. Los principios de suficiencia financiera y recuperación de costes pretenden buscar la sostenibilidad del sistema, mientras que el principio de justicia tributaria informa su regulación al repartir la carga tributaria en función no solo de la utilización o explotación de los recursos naturales, sino también de la contaminación.

por la utilización y explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre, y por el derecho del uso de las aguas terrestres.

Como se puede apreciar, el legislador tributario para la configuración de los tributos ambientales se decantó únicamente por el establecimiento de impuestos; no previó ni tasas ni contribuciones ambientales, desaprovechando así la posibilidad de diseñar un repertorio más amplio de figuras tributarias con un sentido y contenido ambiental.

Con respecto al ordenamiento tributario precedente, la Ley No. 113 incorpora *ex novo* los impuestos por el uso o explotación de las playas, por el vertimiento aprobado de residuales en cuencas hidrográficas y por el derecho de uso de las aguas terrestres. Por su parte, adquieren fisonomía propia, con respecto a lo previsto en la Ley No. 73 de 1994, los hechos impositivos de los impuestos por el uso y explotación de bahías y por la utilización y explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre.

La implementación de dichas figuras tributarias se realiza de forma gradual.²⁸ En esta línea, las leyes anuales presupuestarias,²⁹ en corresponden-

²⁸ Una característica de la Ley No. 113 en la aplicación del sistema tributario cubano es su gradualidad y flexibilidad, que constituyen un elemento esencial. La gradualidad cuenta con una expresión práctica en el tiempo y en los tributos, mientras que la flexibilidad permite su perfeccionamiento en una adecuada adaptabilidad a las cambiantes circunstancias y cuya cadencia la establecen las transformaciones económicas que conforman hechos económicos.

²⁹ Vid. art. 46 de la Ley No. 114, "Del Presupuesto del Estado para el año 2013", de 13 de diciembre de 2012, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 56, de 28 de diciembre de 2012; art. 52 de la Ley No. 117, "Del Presupuesto del Estado para el año 2014", de 20 de diciembre de 2013, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 5, de 20 de enero de 2014; art. 64 de la Ley No. 119, "Presupuesto del Estado para el año 2015", de 19 de diciembre de 2014, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 1, de 9 de enero de 2015; art. 61 de la Ley No. 120, "Del Presupuesto del Estado para el año 2016", de 29 de diciembre de 2015, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 1, de 12 de enero de 2016; art. 75 de la Ley No. 122, "Del Presupuesto del Estado para el año 2017", de 27 de diciembre de 2016, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 47, de 30 de diciembre de 2016; art. 73 de la Ley No. 125, "Del Presupuesto del Estado para el año 2018", de 21 de diciembre de 2017, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 48, de 29 de diciembre de 2017; art. 73 de la Ley No. 126, "Del Presupuesto del Estado para el año 2019", de 21 de diciembre de 2018, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 1, de 4 de enero de 2019; art. 74 de la Ley No. 130, "Del Presupuesto del Estado para el año 2020", de 20 de diciembre de 2019, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 4, de 13 de enero de 2020; art. 67 de la Ley No. 137, "Del Presupuesto del Estado para el año 2021", de 17 de diciembre de 2020, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 2, de 11 de enero de 2021.

cia con las previsiones de la Ley No. 113 y con las propias precisiones y adecuaciones que ellas recogen y resoluciones que emite el Ministro de Finanzas y Precios, establecen, respectivamente, los tributos que para los ejercicios fiscales se aplican. La situación para los tributos ambientales ha sido la siguiente:

Tabla 1

IMPUESTO	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Por el uso o explotación de las playas									
- Cayo Largo del Sur									
- Playas del Este									
- Varadero									
- Cayo Las Brujas									
- Cayo Ensenachos									
- Cayo Santa María									
- Cayo Coco		X	X	X	X	X	X	X	X
- Cayo Guillermo		X	X	X	X	X	X	X	X
- Región Turística de Holguín									
Por el vertimiento aprobado de residuales en cuencas hidrográficas									
- cuencas hidrográficas que tributan a la Bahía de La Habana		X	X	X	X	X	X	X	X
- Tadeo				X	X	X	X	X	X
- Martín Pérez				X	X	X	X	X	X
- Luyanó				X	X	X	X	X	X
- cuencas hidrográficas que tributan a la Bahía de Matanzas									X
- cuencas hidrográficas que tributan a la Bahía de Cienfuegos									X
Por el uso y explotación de bahías									
- La Habana	X	X	X	X	X	X	X	X	X
- Mariel									
- Matanzas									X
- Cienfuegos									X
- Santiago de Cuba									
Por la utilización y explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Por el derecho de uso de las aguas terrestres		X	X	X	X	X	X	X	X

El *impuesto por el uso o explotación de las playas* grava a las personas jurídicas y naturales que usen o exploten las playas mediante la realización de actividades de hotelería, marinas y náuticas, alojamiento, servicios gastronómicos y comercialización de bienes y productos; es decir, la explotación económica del recurso desde el punto de vista del entorno y su comercialización. Como se puede apreciar en la Tabla 1, pese a concebirse la cobranza del tributo para nueve zonas de playa, hasta la fecha, efectivamente solo se ha exigido en Cayo Coco y Cayo Guillermo, lo cual, por un lado, muestra que todavía no se ha generalizado su aplicación y, por otro, genera un aumento en la carga fiscal de los sujetos obligados a su pago con respecto a aquellos que, en principio, estando sujetos efectivamente no lo pagan por la falta de general instrumentalización del tributo, situación que debe ser atendida de cara a evitar tratamientos diferenciados injustificados. En tanto la base imponible se constituye en función del ingreso bruto resultante de la actividad económica que se desarrolle, aplicándosele un tipo impositivo porcentual, puede decirse que este impuesto se orienta fundamentalmente a la recaudación de fondos para financiación de la conservación y rehabilitación de las playas, a desalentar el daño ambiental por el uso del recurso playa; calificando como un impuesto de cariz ambiental con finalidad recaudatoria.

El *impuesto por el vertimiento aprobado de residuales en cuencas hidrográficas*, que internaliza el principio "quien contamina, paga", grava los actos de vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas del país, en los límites aprobados por las autoridades medioambientalistas; y se exige sin perjuicio de las medidas administrativas por la violación de las regulaciones para la protección y conservación del medio ambiente y en adición a aquellos tributos que graven el uso o explotación de las bahías. Así, califica como un ingreso público, llamado a proteger y mejorar tanto el agua como el medio en el que se desenvuelve esta, y orientado a la financiación de aquellas medidas necesarias para restaurar el medio dañado por el vertido y a la estimulación de los comportamientos que favorecen la preservación del agua. Si bien en los dos primeros años solo se aplicó a la cuenca hidrográfica que tributa a la Bahía de La Habana, como se observa en la Tabla 1, en la actualidad se ha extendido su exigibilidad a cinco nuevas cuencas, que por la propia previsión de la Ley No. 113 de 2012 puede continuar extendiéndose a otras bahías y cuencas hidrográficas.

Llama la atención que en la configuración del ámbito subjetivo de este impuesto, solo están sujetas las personas jurídicas, quedando excluidas las personas físicas; cuestión en la que debería repensarse pues la protección y conserva-

ción de las cuencas atañe a todos.³⁰ Por otro lado, en tanto este impuesto grava solamente los vertidos autorizados, puede suceder que, aun determinando las autoridades ambientales la existencia del vertimiento contaminante, quien lo realiza no pague lo previsto, ya que carece de la correspondiente autorización.

A nuestro juicio, uno de los mayores retos de este tributo lo constituye la imprescindible cooperación y coordinación de las autoridades tributarias y ambientales. Téngase en cuenta que tanto para la determinación de la base imponible como del tipo impositivo es necesaria la determinación del nivel de agresividad del vertimiento, la certificación de los volúmenes de vertimiento y la forma directa o indirecta de verter los residuales.³¹

Por su parte, el *impuesto por el uso y explotación de bahías*, que se aplicaba al amparo de la Ley No. 73 de 1994, grava el uso del litoral y la basificación de las bahías, resultando un impuesto por el uso y explotación de ecosistemas de importancia vital para el equilibrio del desarrollo de las especies en los lugares de aplicación y, además, la potenciación de su explotación sostenible de cara al turismo. La Ley No. 113 prevé su aplicación en las bahías de La Habana, Mariel, Matanzas, Cienfuegos y Santiago de Cuba, con la perspectiva de su extensión gradual a otras del territorio nacional; aunque hasta el momento solo se aplica en las bahías de La Habana, Matanzas y Cienfuegos. De cara a lograr una cultura de preservación ambiental y de visualizar al tributo como un mecanismo regulador de conductas, es imprescindible alcanzar la generalización de este tributo. Este impuesto ha sido pagado en los últimos cinco años por un promedio de 24 contribuyentes y la recaudación recibida promedio anual es de casi dos millones de pesos.³²

Al igual que el tributo *supra* mencionado, el *impuesto por la utilización y explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre* se aplicaba en Cuba con anterioridad a la reforma tributaria de 2012. Este impuesto grava la utilización,

³⁰ En la misma dirección, AGUILA CARRALERO, Alisvech, "Luces y sombras de la protección ambiental mediante instrumentos económicos de gestión en la Cuba actual", *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Año 12, No. 45, 2015, p. 136.

³¹ En palabras de especialistas de la Administración Tributaria cubana: "Hasta la fecha no se ha logrado la obtención de estas certificaciones por la Administración Tributaria, lo que prueba que no se tiene en cuenta por estos organismos el elemento regulador del Impuesto y su contribución a la protección del medio ambiente". *Vid.* VILASECA MÉNDEZ, Juan Carlos y Yoandra CRUZ DOVALES, "Los impuestos medioambientales en Cuba: Una asignatura pendiente", *Revista Cubana de Finanzas y Precios*, vol. 2, No. 2, abril-junio 2018, p. 15.

³² *Ibidem*, p. 14.

el aprovechamiento de la madera y productos no madereros –como resinas, cortezas, semillas, follajes, lianas, bejucos y otros– y la utilización de áreas para la práctica de caza, siempre que se realicen con fines económicos. A partir del análisis de los elementos de cuantificación del tributo, se puede argüir que va dirigido no solo como mecanismo de control de la tala, sino a la defensa integral de los bosques y la protección y conservación de la diversidad biológica que acogen. Entre las dificultades que se han detectado en su aplicación está la efectiva determinación de las personas obligadas a su pago, ya que desde 2015 ha existido una disminución del número de contribuyentes.³³

El *impuesto por el derecho de uso de las aguas terrestres* grava la utilización de las aguas terrestres, cuya captación se realice directamente desde obras o medios de conducción y distribución no administrados por terceros, bien con fines técnico-productivos o bien para la prestación de un servicio. Su configuración jurídica va encaminada a incentivar un aprovechamiento racional y adecuado del recurso agua. Como se ha señalado para otros casos, se requiere la cooperación interinstitucional para la efectiva cobranza de este tributo, ya que la base imponible se determina en función del volumen de agua utilizado a cada usuario; además de que las Empresas de Aprovechamiento Hidráulico de cada territorio fungen como perceptores de la obligación tributaria principal.

Por otro lado, también es preciso mencionar que el ordenamiento tributario ambiental cubano reconoce medidas de efectos agravatorios. Es el caso del *impuesto sobre utilidades* cuando concurre la explotación de recursos naturales, renovables o no, para lo cual el Consejo de Ministros puede aumentar el tipo impositivo del impuesto sobre utilidades a pagar hasta el cincuenta por ciento, según el recurso natural de que se trate. Esta medida contribuye a resarcir los gastos en que incurre el Estado para la protección del medio ambiente, y permite disminuir el valor de las pérdidas por la utilización y explotación de recursos naturales.³⁴

Asimismo, con el propósito de alentar determinadas conductas comprometidas con el medio ambiente, se pueden mencionar las deducciones en la base imponible al momento de determinar el impuesto sobre utilidades, del importe de las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, que ten-

³³ *Idem*, p. 13.

³⁴ Similar prescripción se establece en el art. 36, apartado 4, de la Ley No. 118, “Ley de la Inversión Extranjera”, de 29 de marzo de 2014, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 20, de 16 de abril de 2014.

gan 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; y del importe de la reserva financiera para los gastos derivados de la protección del medio ambiente que están obligados a crear los concesionarios de actividad minera.

También prescribe la Ley No. 113 de 2012 que los concesionarios para la investigación, el procesamiento y la explotación mineros, para el pago del impuesto sobre utilidades pueden aplicar la depreciación acelerada de los costes de inversión en que incurran para el inicio de la extracción del mineral, su procesamiento y la comercialización de los productos de ellos derivados, incluyendo medios y equipos de transporte y carga, en los términos y condiciones que, para cada caso, establezca el Ministro de Finanzas y Precios, y que, de autorizárseles por el Consejo de Ministros, podrán destinar una parte de la utilidad antes de aplicar el impuesto sobre utilidades, para amortizar los gastos en que incurran durante la prospección y la exploración, que sean aceptados como gastos sujetos a reembolso.

Asimismo, justificado en los importantes costes que deben afrontar las actividades económicas para acoger una política de defensa del medio, y con una finalidad claramente incentivadora del ahorro y la calidad del agua, la ley tributaria vigente en Cuba también prevé la posibilidad de que los obligados al pago del impuesto por el vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas promuevan ante la Oficina Nacional de Administración Tributaria de su domicilio fiscal, la modificación del gravamen por reducción de la carga contaminante o forma de verter los residuales. A su vez, para aquellos sujetos que viertan con un nivel de agresividad inferior al reconocido por las normas ambientales, la Ley Anual del Presupuesto podrá establecer bonificaciones de los tipos impositivos.

De interesante puede calificarse lo establecido en la Disposición Especial Primera de la Ley No. 113 cuando preceptúa : *“Se faculta al Consejo de Ministros para establecer otros tributos y modificar o actualizar los hechos impositivos de los ya previstos, por el uso o explotación de recursos naturales y para la protección del medio ambiente, cuando las condiciones así lo aconsejen”*. A nuestro juicio, estos ajustes comportan dos vertientes que pueden resultar contrapuestas: una positiva, pues existe el ánimo del perfeccionamiento constante de la normativa tributaria ambiental en función de las circunstancias específicas del país; y otra negativa, ya que conculca con el respeto al principio de legalidad y la

preferencia de ley, en tanto el establecimiento de los elementos esenciales del tributo en Cuba le corresponde a la Asamblea Nacional del Poder Popular y no al máximo órgano ejecutivo y administrativo que es el Consejo de Ministros.

A partir de todo lo anterior, el régimen tributario ambiental resultante de la reforma tributaria de 2012 queda integrado por específicas figuras tributarias de corte ambiental, medidas agravatorias e incentivadoras. Más allá de las insuficiencias que se le pueden atribuir al ordenamiento jurídico ecológico, lo cierto es que constituye un paso de avance importante en la entronización del tributo como instrumento económico de la gestión ambiental en Cuba. Claro está, su efectividad dependerá en gran medida del conocimiento y respeto de las previsiones que dicho régimen contiene, sobre la base de la cooperación interinstitucional.

5. CONCLUSIONES

El sistema tributario establecido en la Ley No. 113 de 2012 no se limita a garantizar ingresos públicos para gastos públicos. En tanto la protección del medio ambiente constituye uno de los retos actuales de la sociedad cubana, la fiscalidad ambiental se erige como un instrumento de política en apoyo al enfrentamiento a los principales problemas ecológicos y la protección y mejoramiento del medio natural. Los tributos de naturaleza ambiental establecidos en la ley tributaria cubana contribuyen a implementar la política ambiental nacional e interrelacionar economía, sociedad y ambiente.

Los tributos califican como un recurso de gran eficacia dentro de los instrumentos económicos de protección ambiental. Una efectiva implementación de los tributos medioambientales del sistema tributario cubano, y la consecución de una calidad ambiental a la que contribuyen, demanda una integración sistémica y una mejor y mayor cooperación y coordinación de las autoridades tributarias y ambientales, cuyo logro ayudaría a una protección, conservación, restauración y mejora del medio natural y a una correcta gestión ambiental.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FUENTES DOCTRINALES

ACQUATELLA, Jean y Alicia BÀRCENA (Eds.), *Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago de Chile, 2005.

- AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE, "El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente", en *Serie de Cuestiones Medioambientales*, No. 1, AEMA, Copenhague, 1996.
- AGUILA CARRALERO, Alisvech, "Luces y sombras de la protección ambiental mediante instrumentos económicos de gestión en la Cuba actual", *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Año 12, No. 45, 2015, disponible en <http://www.sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/50559>, consultada el 3 de mayo de 2018.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, "Los impuestos especiales como tributos medioambientales", en J. Esteve Pardo (coord.), *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, España, 2006.
- COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, "Capítulo III. Tributación ambiental en América Latina: oportunidades, avances y desafíos", en Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2017. La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible*, Naciones Unidas, Santiago de Chile, 2017.
- COLECTIVO DE AUTORES, *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, Félix Varela, La Habana, 2005.
- DÍAZ LEGÓN, Orestes J. y Carlos A. PÉREZ INCLÁN, "Apuntes sobre la Ley No. 113, Del Sistema Tributario, en el marco de las transformaciones económicas en Cuba", en Andry Matilla Correa y Alie Pérez Véliz (coords.), *Estudios jurídicos. Homenaje al profesor doctor Eurípides Valdés Lobán*, Ediciones Loynaz, 2016.
- FANELLI, José María, Juan Pablo JIMÉNEZ e Isabel LÓPEZ AZCÚNAGA, "Reformas fiscales ambientales: el rol de los tributos", en Juan Carlos Gómez Sabaini, Juan Pablo Jiménez y Ricardo Martner (Eds.), *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Chile, 2017.
- MAGADÁN DÍAZ, Marta y Jesús RIVAS GARCÍA, *Fiscalidad y medio ambiente en España*, Septem Ediciones S.L., 2004.
- MUÑOZ VILLARREAL, Alberto, "Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (I)", *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI, 2013, disponible en www.munoz-arribas.com/.../fiscalidad-y-medioambiente-estado-de-la-cuestion-i-anuar/pdf, consultada el 7 de septiembre de 2018.
- PITRONE, Federica, "Definiendo los 'Impuestos Ambientales': Aportes desde el tribunal de Justicia de la Unión Europea", *IUS et VERITAS*, No. 49, diciembre 2014, disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13616/14239>, consultada 23 de julio de 2018.
- PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL MEDIO AMBIENTE, *Instrumentos Económicos y Política Fiscal*, resumen de XIV Reunión del Foro de Ministros de Medio Ambiente

de América Latina y el Caribe, 2003, disponible en <http://www.pnuma.org/forumofministers/14-panama/pan09nfe-InstrumentosEconomicos.pdf>, consultada el 15 de febrero de 2017.

ROSEMBUJ, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., España, 1995.

STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público*, 3ª ed., Antoni Bosch Editor S.A., Barcelona, 1999.

VILASECA MÉNDEZ, Juan Carlos y Yoandra CRUZ DOVALES, "Los impuestos medioambientales en Cuba: Una asignatura pendiente", *Revista Cubana de Finanzas y Precios*, vol. 2, No. 2, abril-junio 2018, disponible en http://www.mfp.gob.cu/revista_mfp/index.php/RCFP/article/view/03_V2N22018_JCVMYCD, consultada el 6 de junio de 2018.

VILLAR EZCURRA, Marta, "Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental", en *Crónica Tributaria*, No. 235, 2010, disponible en https://www.eco-nomistas.es/contenido/REAF/gestor/135_Villar.pdf, consultada el 12 de julio de 2018.

OTROS DOCUMENTOS

PARTIDO COMUNISTA DE CUBA, *Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista*, 2017.

PARTIDO COMUNISTA DE CUBA, *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución* aprobados, 2011.

PARTIDO COMUNISTA DE CUBA, *Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución para el período 2016-2021*, 2017.

PARTIDO COMUNISTA DE CUBA, *Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta 2030: Propuesta de visión de la nación, ejes y sectores estratégicos*, 2017.

FUENTES LEGALES

Constitución de la República de Cuba, de 10 de abril de 2019, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 5, de 10 de abril de 2019.

Constitución de la República del Ecuador, 2008.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1999.

Ley No. 73, "Del Sistema Tributario", de 4 de agosto de 1994, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 8, de 5 de agosto de 1994.

Ley No. 76, "Ley de Minas", de 21 de diciembre de 1994, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 3, de 23 de enero de 1995.

- Ley No. 81, "Del Medio Ambiente", de 11 de julio de 1997, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 7, de 11 de julio de 1997.
- Ley No. 113, "Del Sistema Tributario", de 23 de julio de 2012 *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, Edición Ordinaria No. 53, de 21 de noviembre de 2012.
- Ley No. 114, "Del Presupuesto del Estado para el año 2013", de 13 de diciembre de 2012, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 56, de 28 de diciembre de 2012.
- Ley No. 117, "Del Presupuesto del Estado para el año 2014", de 20 de diciembre de 2013, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 5, de 20 de enero de 2014.
- Ley No. 118, "Ley de la Inversión Extranjera", de 29 de marzo de 2014, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 20, de 16 de abril de 2014.
- Ley No. 119, "Presupuesto del Estado para el año 2015", de 19 de diciembre de 2014, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 1, de 9 de enero de 2015.
- Ley No. 120, "Del Presupuesto del Estado para el año 2016", de 29 de diciembre de 2015, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 1, de 12 de enero de 2016.
- Ley No. 122, "Del Presupuesto del Estado para el año 2017", de 27 de diciembre de 2016, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 47, de 30 de diciembre de 2016.
- Ley No. 125, "Del Presupuesto del Estado para el año 2018", de 21 de diciembre de 2017, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 48, de 29 de diciembre de 2017.
- Ley No. 126, "Del Presupuesto del Estado para el año 2019", de 21 de diciembre de 2018, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 1, de 4 de enero de 2019.
- Ley No. 130, "Del Presupuesto del Estado para el año 2020", de 20 de diciembre de 2019, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 4, de 13 de enero de 2020.
- Ley No. 137, "Del Presupuesto del Estado para el año 2021", de 17 de diciembre de 2020, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria No. 2, de 11 de enero de 2021.
- Decreto-Ley No. 44, "De los ingresos al Presupuesto del Estado provenientes del sector estatal y de las organizaciones políticas, sociales y de masas", de 6 de julio de 1981, publicado en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Extraordinaria Especial No. 2, de 6 de julio de 1981.

Resolución No. 50, de 29 de agosto de 1996, Ministerio de Finanzas y Precios, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 37, de 11 de noviembre de 1996.

Resolución No. 51, de 29 de octubre de 1997, Ministerio de Finanzas y Precios, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 39, de 5 de diciembre de 1997.

Resolución No. 36, de 21 de diciembre de 1999, Ministerio de Finanzas y Precios, publicada en *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, edición Ordinaria No. 83, de 23 de diciembre de 1999.

Recibido: 12/12/2020
Aprobado: 7/2/2021