

Tributación y cooperativismo: el régimen fiscal de las cooperativas no agropecuarias (CNA) en Cuba

Liana Simón Otero¹ y Adoración Carballo Moya²

Recibido: 11 de diciembre de 2018 / Aceptado: 4 de septiembre de 2019 / Publicado: 23 de enero de 2020

Resumen. Los sistemas tributarios modernos regulan, para las cooperativas, un conjunto de incentivos fiscales que buscan fundamentalmente impulsar su creación por encima de otros sujetos económicos y motivar la inversión y la creación de fondos sociales. En el caso particular de Cuba, donde impera un sistema económico socialista, la necesidad de incentivar formas de propiedad social por encima del sector privado, cobra aún mayor significación, lo que se reconoce en los Lineamientos de la política económica y social, aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, el 18 de abril de 2011 y en el Séptimo Período Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular el 1 de agosto de 2011. Es por eso que, además de las tradicionales cooperativas agropecuarias, en el año 2012 se haya aprobado la creación de cooperativas denominadas “no agropecuarias”. Estas cooperativas gozan de un régimen tributario especial, regulado en la Ley No. 113 que se promulgó en ese propio año, liderado por los beneficios recibidos en el impuesto que grava la renta (Impuesto sobre Utilidad Per cápita); sin embargo, el sacrificio fiscal que encierra este tipo de regulaciones no tiene razón de ser, si estas no están encaminadas al desarrollo de esta forma de gestión; lo que en este caso resulta cuestionable, ya que la aprobación de nuevas cooperativas está suspendida y los posibles beneficios no están encaminados a promover la inversión.

Palabras clave: Empresa social; Incentivos; Impuestos; Promoción de la inversión; Fondos sociales.

Claves Econlit: K34; K40; K49.

[en] Taxation and cooperativism: the fiscal regime of the non-agricultural cooperatives (CNA) in Cuba

Abstract. Modern tax systems regulate, for cooperatives, a set of fiscal incentives that fundamentally seek to promote their creation over other economic subjects and motivate investment and creation of social funds. In the particular case of Cuba, where a socialist economic system prevails, the need to incentivize forms of social property over the private sector, acquires even greater significance, which is recognized in the Guidelines of the economic and social policy, approved in the VI Congress of the Communist Party of Cuba on April 18, 2011 and the Seventh Ordinary Session of the VII Legislature of the National Assembly of the People's Power on August 1, 2011. That is why, in addition to the traditional agricultural cooperatives, in 2012 the creation of cooperatives called “non- agricultural” was approved. These cooperatives enjoy a special tax regime, regulated by Law No. 113 that was enacted in the same year, led by the benefits received in the tax levied on income (per capita income tax). However, the fiscal sacrifice involved in this type of regulation has no reason to be, if these are not aimed at the development of this form of management, which in this case is questionable, since the approval of new cooperatives is suspended and the Potential benefits are not aimed at promoting investment.

Keywords: Social enterprise; Incentives; Taxes; Investment promotion; Social funds.

Sumario. 1. Introducción. 2. El tributo como instrumento incentivador: sus fines extrafiscales. 3. Incentivos fiscales a las cooperativas: algunas notas características. 4. ¿Cómo instrumentar beneficios fiscales en el sector cooperativo?. 5. Las cooperativas no agropecuarias en Cuba. 6. La fiscalidad de las CNA en Cuba ¿hacia dónde mira?. 7. El impuesto sobre la utilidad fiscal per cápita: ¿beneficia?. 8. Conclusiones. 9. Referencias bibliográficas.

Cómo citar: Simón Otero, L.; Carballo Moya, A. (2020) Tributación y cooperativismo: el régimen fiscal de las cooperativas no agropecuarias (CNA) en Cuba. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 134, e65489. <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.65489>.

¹ Universidad de Pinar del Río, Cuba
Dirección de correo electrónico: lia84@nauta.cu y carlosc@upr.edu.cu

² Dirección Provincial de Justicia de Pinar del Río
Dirección de correo electrónico: adoracioncarballomoya@gmail.com

1. Introducción

El triunfo revolucionario de 1959 inicia una nueva etapa para el sector cooperativo en Cuba. Un acontecimiento importante fue la promulgación de la Ley de Reforma Agraria, el 17 de mayo de 1959, pues sentó las pautas para la iniciativa asociativa que tuvo lugar en los años posteriores con la creación de las Cooperativas de Créditos y Servicios (CCS). Posteriormente, en el año 1977 se crearon las Cooperativas de Producción Agropecuaria (CPA), que tuvieron como punto de referencia a las CCS y a las Sociedades Agropecuarias y que fueron el resultado de los acuerdos tomados en el I Congreso del Partido y en el V Congreso de la Asociación Nacional de Agricultores Pequeños (ANAP).

La Constitución socialista de 1976 establece en su Capítulo I “Fundamentos políticos, sociales y económicos del Estado”, en su artículo 15, que la propiedad estatal socialista -que es la propiedad de todo el pueblo- se establece irreversiblemente sobre las tierras que no pertenecen a los agricultores pequeños o a cooperativas integradas por los mismos (...), con lo cual se estaba limitando la posibilidad de asociarse solo a los agricultores pequeños; lo que quedaba aún más claro en el artículo 20, cuando se dispone que los agricultores pequeños tienen derecho a asociarse entre sí, en la forma y con los requisitos que establece la ley, tanto a los fines de la producción agropecuaria como a los de la obtención de créditos y servicios estatales. En ese propio artículo se autoriza la organización de cooperativas agropecuarias en los casos y en la forma que la ley establece, reconociéndose que la propiedad cooperativa es una forma de propiedad colectiva de los campesinos integrados en ellas.

En el año 1992 se realizó una gran reforma constitucional en Cuba, y en materia de cooperativismo se realizaron modificaciones que perduran hasta la actualidad. Se estableció en el artículo 19 que los agricultores pequeños pueden incorporar sus tierras únicamente a cooperativas de producción agropecuaria. Mientras que en el artículo 20 se expuso que esta propiedad cooperativa es (...) una forma avanzada y eficiente de producción socialista. Sin embargo, la realidad económica del país demostró la necesidad de extender el sector cooperativo a otras esferas.

Las consecuencias fatídicas de acontecimientos como el derrumbe del campo socialista y el bloqueo económico que mantiene Estados Unidos, además de un conjunto de errores económicos reconocidos en Cuba, determinaron la existencia de una crisis que llevó a que la actualización del sistema económico fuera imprescindible. Es así que se hizo necesario transformar el modelo de gestión económica mediante los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, aprobados en el mes de abril de 2011, por el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba. En los mismos se informaba que las cooperativas se expandirían a otras esferas de la economía nacional diferentes a la agropecuaria.

El lineamiento número 2 estableció que el modelo de gestión reconoce y promueve, además de la empresa estatal socialista, que es la forma principal en la economía nacional, las modalidades de inversión extranjera previstas en la ley (empresas mixtas, contratos de asociación económica internacional, entre otras), las cooperativas, los agricultores pequeños, los usufructuarios, los arrendatarios, los trabajadores por cuenta propia y otras formas, todas las que, en conjunto, deben contribuir a elevar la eficiencia. En el lineamiento 25, dedicado específicamente al cooperativismo, dispuso que se crearían cooperativas de primer grado como una forma socialista de propiedad colectiva en diferentes sectores, las que constituyen una organización económica con personalidad jurídica y patrimonio propio, integradas por personas que se asocian aportando bienes o trabajo, con la finalidad de producir y prestar servicios útiles a la sociedad y asumen todos sus gastos con sus ingresos.

Este fue un paso de avance en la aceptación de nuevas formas de asociación, pero como plantea Rodríguez Musa, los puntos de los Lineamientos que se refieren a las cooperativas han sido desarrollados por un paquete legislativo, solo con carácter experimental (2017:108), que ha llevado a que en la actualidad la aprobación de nuevas cooperativas esté detenida.

Con la entrada en vigor de la Ley No. 113, Ley del Sistema Tributario se establece, en su segundo Por Cuanto, la necesidad de que para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica el Sistema Tributario avance gradualmente y en amplitud, elevando su eficiencia y eficacia como mecanismo para la redistribución de los ingresos. En dicho cuerpo normativo, se dedica en el Título II, Capítulo II, Sección Cuarta, un régimen especial para el sector cooperativo no agropecuario, que responde a lo aprobado en el Lineamiento número 59 que planteaba la necesidad de estudiar la aplicación de estímulos fiscales que promuevan el desarrollo ordenado de las formas de gestión no estatal.

La Constitución de 2019 establece una nueva dimensión del reconocimiento anterior de las formas de propiedad, regulando en su artículo 22, inciso b, el de las cooperativas: sustentada en el trabajo colectivo de sus socios propietarios y en el ejercicio efectivo de los principios del cooperativismo. Esta ampliación constitucional del sector responde a una de las insuficiencias mencionadas por el autor Rodríguez Musa en cuanto a la carencia de tutela del derecho de los trabajadores diferentes a los agricultores pequeños a asociarse en cooperativas (2017:110).

El régimen de tributación existente y las necesidades económicas del país demuestran la carencia de una verdadera norma incentivadora que apoye la función social de las cooperativas, por lo que se hace necesario

el verdadero respaldo jurídico de los asociados para emprender una actividad económica de este tipo. Por lo tanto, el *objetivo* de esta investigación consiste en: valorar la necesidad de que el régimen fiscal de las cooperativas no agropecuarias (CNA) en Cuba esté encaminado a incentivarlas mediante la promoción de la inversión y la creación de fondos sociales.

2. El tributo como instrumento incentivador: sus fines extrafiscales

La propia naturaleza económica de los tributos trae consigo que, aun cuando su fin pueda ser esencialmente recaudatorio, su instrumentación produzca efectos más allá de la obtención de ingresos. En principio estos efectos, aunque necesariamente deben ser tomados en cuenta, poseen un carácter secundario, y solo son valorados con el objetivo de no afectar el fin primordial, la recaudación. En este sentido Patón García (2006) argumenta la imposibilidad de concebir un tributo que sea puramente recaudatorio y ajeno a cualquier efecto no fiscal, y refiere que no será de igual forma posible, encontrar tributos exclusivamente extrafiscales, encontrándose en la práctica una mixtura del fin recaudatorio y de los fines extrafiscales.

Ahora bien, cuando esos posibles efectos secundarios se convierten en el fin principal del tributo, cuando su objetivo fundamental no es obtener ingresos, sino influir en la sociedad desde otros puntos de vista, entonces se hace referencia a los denominados tributos extrafiscales. Tal y como argumenta Varona Alabern:

“... el tributo puede, además, dirigirse hacia fines distintos de los recaudatorios, mostrándose como instrumento idóneo para lograr otros objetivos constitucionales de gran interés público, como son, por ejemplo, la redistribución de la renta, el fomento del empleo o la protección del medio ambiente” (Varona, 2009: 20).

Siguiendo esa misma línea la propia Patón García (2006), plantea la existencia de tributos que son creados con fines no recaudatorios, por lo que buscan incentivar o desincentivar determinadas conductas, un ejemplo de ello lo constituyen los llamados tributos ambientales, a los que se les puede denominar “tributos no fiscales o extrafiscales”.

A este tipo de tributos se les designa también como tributos de ordenamiento, por la capacidad que poseen para incidir en ámbitos más amplios que el tributario, y según sea mayor o menor la manifestación de la finalidad extrafiscal que persigan, se les clasifica en tributos propios y tributos impropios. “Dentro de la extrafiscalidad cabe, por tanto, distinguir los tributos que son genuinamente recaudatorios pero que contienen elementos extrafiscales ajenos a la fiscalidad, de aquellos otros que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo de carácter extrafiscal. En rigor, solo éstos últimos pueden calificarse de tributos propiamente extrafiscales” (Varona, 2009: 24).

Los tributos extrafiscales impropios vienen siendo aquellos tributos que dentro de su configuración admiten determinados elementos que persiguen fines distintos al recaudatorio, ya sea a través de beneficios fiscales o a través del aumento de la carga tributaria. “Los beneficios fiscales han sido definidos por múltiples autores y de diversos modos, de ahí las diferentes modalidades de expresión: una de ellas, las exenciones o bonificaciones, que no son más que la cancelación, total o parcial, y permanente o temporal, del pago al que se obliga un contribuyente en determinado tributo; tasas preferenciales, las cuales reducen el gravamen efectivo en un grupo de contribuyentes o actividad específica; deducciones, equivalentes a la ampliación de las exclusiones de las bases imponibles y de la deducibilidad de gastos; créditos impositivos, equivalentes a la aceptación de determinados valores como anticipos de la liquidación de obligaciones tributarias; y diferimientos de pago, estos no son más que la posposición de los ingresos al fisco, lo cual le representa a los sujetos, el disfrute de un financiamiento sin intereses” (Sarduy González, 2013: 201).

Por su parte, los tributos propiamente extrafiscales según Varona Alabern deben poseer determinadas características:

“En primer lugar, el tributo debe perseguir con claridad una finalidad no recaudatoria (...) En segundo lugar, la estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales (...) deben informar sus elementos esenciales con tal intensidad que sin estas notas extrafiscales el impuesto perdería su lógica interna y quedaría notablemente desfigurado, [y] en tercer lugar, como corolario del requisito anterior, el tributo debe fomentar las conductas u operaciones acordes con la finalidad extrafiscal perseguida, para lo cual es necesario que incorpore mecanismos que reduzcan la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados al logro de la finalidad extrafiscal y viceversa, esto es, que la aumenten cuando muestren una actitud contraria a la misma” (2009: 28 y 29).

El tributo extrafiscal tiene a fin de cuentas una finalidad conductista pues persigue persuadir al contribuyente para que mantenga conductas más beneficiadas fiscalmente, a la vez que lo disuade de efectuar aquellas que reciben mayor carga tributaria.

Una de las actividades de orden social y económico que pretende fomentarse a través de la utilización de instrumentos financieros es precisamente el cooperativismo, por lo que uno de los medios substancialmente adecuado para lograr el auge de cualquier forma de cooperativas es el régimen fiscal. Sobre el particular, Chamorro Zarza argumenta que:

“Si en la vertiente del gasto público las subvenciones tienen un papel notable para promocionar determinadas políticas sociales o económicas de interés público, en cuanto a los ingresos públicos no genera dudas que uno de los mecanismos más importantes para este fin es emplear los tributos” (2006: 280).

En el caso particular de Cuba, donde impera un sistema económico socialista la necesidad de incentivar formas de propiedad social por encima del sector privado cobra aún mayor significación. La vigente Ley Tributaria en su artículo 3 establece que 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.

3. Incentivos fiscales a las cooperativas: algunas notas características

Tal y como sostiene Hinojosa Torralvo “Las cooperativas han tenido, y siguen teniendo en muchos países, un régimen fiscal específico y pretendidamente beneficioso respecto de otras empresas” (2010: 76). También, argumenta que, la justificación de tal discriminación favorable se ha fundamentado en muchas razones, todas ellas relacionadas con el papel de estas entidades en sectores productivos de especial valor social y en las limitaciones que su propia estructura empresarial y su funcionamiento interno han puesto a su desarrollo y posibilidades de expansión, así como en la singularidad de su capital y de sus beneficios sociales (2010: 77).

El singular régimen económico de las cooperativas con respecto al resto de los sujetos mercantiles, su naturaleza pública y su utilidad social constituyen base suficiente para sostener la necesidad de un tratamiento diferenciado, que evite, desde el Derecho Fiscal, y partiendo de los principios de justicia tributaria, posibles desigualdades y desventajas en su vida económica. Este criterio es sostenido por autores como Lara Gómez, que afirman que:

“el otorgamiento de incentivos significa dar un trato justo a los que se encuentran en diferentes condiciones contributivas, ya que como bien lo señalan Pastor (2016), Masbernat (2014), Gorospe y Herrera (2007) y Flores Zavala (2004), son los principios de capacidad económica y justicia el apoyo necesario para generar explicaciones sobre las desgravaciones que se incluyen en la mayoría de las legislaciones tributarias”. (Lara, 2018: 160).

El reconocimiento de la diferencia existente entre las sociedades cooperativas y el resto de las empresas, y en consecuencia la necesidad de un tratamiento fiscal beneficioso ha sido usual no solo en la doctrina, sino también en la práctica internacional. Ordoñez de Haro, por ejemplo, sostiene que:

“El tratamiento ventajoso, traducido en un conjunto de ajustes específicos, exenciones y bonificaciones tributarias, se justifica por las diferencias manifiestas entre las sociedades cooperativas y las mercantiles. Ciertamente, aunque ambos tipos de entidades muestran una capacidad económica de pago frente a un gravamen, las primeras no tienen como fin último la consecución de un beneficio para remunerar al capital, sino que el capital se constituye como un medio de trabajo que permite el desarrollo de sus asociados” (2006: 189).

Ahora bien, tal y como argumenta Cruz Padial “La existencia de beneficios fiscales para las cooperativas es obvio que supone un coste para el Estado en tanto deja de recaudar cantidades que, si no existieran, conseguiría y que se cuantifican en los Presupuestos Generales del Estado” (2017:126); de ahí la importancia de su correcto diseño y ejecución, pues los incentivos siempre generan un costo fiscal. Este costo fiscal no puede manejarse descuidadamente, sino que debe ser valorado periódicamente como parte de la revisión del gasto tributario.

La regulación de incentivos fiscales debe basarse en una justificación económica clara, su creación debe tener como fundamento el análisis de su capacidad para alcanzar el objetivo propuesto de manera eficaz y eficiente, por encima de otro tipo de políticas por las que se podría lograr el mismo objetivo. Los incentivos

fiscales cumplen su función social y son útiles económicamente si los beneficios sociales que generan superan los costos sociales que lleva aparejados. En un informe del FMI, se alude que, los *costos sociales* de los incentivos fiscales dependen de los factores siguientes:

- *Pérdidas de ingresos públicos netos.* Los ingresos públicos caen si los incentivos fiscales son redundantes o generan desvíos de fondos u otros abusos. No obstante, la inversión neta adicional y los empleos pueden recuperar parte de la pérdida de ingresos.
- *Costos administrativos y de cumplimiento.* Los incentivos fiscales pueden incrementarlos, especialmente si son complejos o dan pie a prácticas de captación de rentas y corrupción.
- *Escasez de recursos públicos.* A menudo se pasa por alto que cada dólar obtenido por ingresos fiscales tiene un valor social superior al de cada dólar proveniente de ingresos privados: esto es así porque lo que justifica la transferencia de recursos del sector público al privado a través de impuestos de efectos distorsionadores es el mayor valor del gasto público que ese dólar financia. Para comparar las variaciones en ingresos privados e ingresos fiscales, estos últimos deben ponderarse según el “costo marginal de los recursos públicos”, que será mayor que la unidad.
- *Distribución de recursos distorsionada.* La discriminación en favor de determinadas inversiones frente a otras supone que la asignación de los recursos la determinan los impuestos, y no las diferencias de productividad. Esta distorsión reduce la productividad media y disminuye la renta per cápita” (FMI et al., 2015: 11).

Una de las características básicas de los beneficios fiscales es su instrumentación normativa, como hemos referido, la mayoría de los países cuentan con disposiciones tributarias específicas para el ámbito cooperativo, las que dependen en gran medida de la concepción, clasificación y tratamiento que el propio ordenamiento jurídico les haya dado a las cooperativas. En este sentido, tal y como se ha visto al hacer referencia a los tributos extrafiscales: las clases de normas, claramente diferenciadas son:

- a. Normas incentivadoras que tienen presente la función social que realizan las cooperativas (...)
- b. Normas de ajuste técnico que tratarán de adecuar las normas tributarias generales al funcionamiento y las características específicas de las cooperativas (...) (Barrera Cerezal, J.J., De Luis Esteban, J.M., Julia Iguar, J. y Montolio Hernández, J.M., 1991:34).

Otra de las características de los beneficios fiscales es que estos siempre van a estar sujetos al cumplimiento de un conjunto de requisitos, los que pueden estar condicionados al futuro, ya que, si en algún momento dejaran de cumplirse, ya no podría aplicarse el beneficio fiscal.

Es importante tener en cuenta que, el beneficio fiscal afecta de manera específica, no integral; una medida fiscal que encierre un ahorro impositivo y afecte a todos los contribuyentes no es un beneficio fiscal. El beneficio fiscal debe individualizarse, mediante el cumplimiento de condiciones, para que realmente constituya una ventaja de un sector sobre otro. También tiene carácter temporal, el beneficio se otorga por un período determinado, para poder evaluar si conviene o no mantenerlo.

Ahora bien, los beneficios fiscales no deberían mezclarse o confundirse con el cumplimiento de determinados deberes formales. La declaración de ingresos permite que las autoridades fiscales puedan evaluar el coste de los incentivos.

4. ¿Cómo instrumentar beneficios fiscales en el sector cooperativo?

En sentido general el régimen especial de las cooperativas debe tender a una simplificación de requisitos en la regulación fiscal y se traduce en un conjunto de incentivos fiscales, básicamente exenciones, bonificaciones y tipos impositivos reducidos (bonificaciones en tipo) que abarcan sino todos, al menos la mayoría de los tributos a que están sometidas las cooperativas, los que deben ser claros y fáciles de interpretar. No estamos hablando entonces de tributos exclusivos para el sector cooperativo, sino de aquellos tributos clásicos que gravan tanto renta como patrimonio y consumo, pero especialmente dirigidos a incentivar este específico sector económico.

Tal y como sostiene Gascón Hernández:

“Durante mucho tiempo la doctrina ha mantenido de manera casi unánime que las cooperativas debían quedar exentas de los impuestos directos, pero no de los impuestos indirectos. Y esta tesis no es sólo propia de los autores españoles y europeos, sino que también la encontramos expuesta en América (...). Así, Casselman afirma que sobre las cooperativas no debe incidir el impuesto sobre beneficios, dado que no los tiene, pero sí los demás impuestos, concretamente sobre las ventas, el consumo, etcétera, etcétera. Tesis parecida sostiene Tracey (...)” (1954: 237).

No obstante, en la práctica las exenciones se han aplicado también a los impuestos indirectos, sorteando en cada caso los problemas que pudieran presentarse, aunque debemos reconocer que resultan típicas y más extendidas las exenciones a la imposición directa, como es el caso de los impuestos sobre la renta.

En los países centroamericanos, siguiendo a Sánchez Boza:

“de acuerdo al tipo de economía (...) se encuentran diferentes excepciones a la contribución general que deben dar los habitantes del mismo, a título de impuestos por la actividad que realizan. Es común la exención al pago de impuestos por razón de la renta producida, el conocido Impuesto sobre la renta; en algunos casos se considera la exoneración en la adquisición y venta de ciertos tipos de bienes; o por la actividad como es la agropecuaria o el servicio como es en el caso de la dotación de electricidad a extensas poblaciones muy alejadas de los centros urbanos”. (2016: 129 y 130).

Los incentivos que puede aplicarse para el caso del impuesto sobre la renta son la exención inicial de su pago por varios ejercicios fiscales, período que puede variar en dependencia de las circunstancias concretas de cada país, sin contar que este beneficio a su vez puede extenderse a otros tributos, todo lo que permitiría la recuperación de la inversión y el fortalecimiento de la nueva cooperativa, o deducciones en su tipo impositivo. Además, los impuestos sobre la renta deben circunscribirse a la cooperativa o a los cooperativistas, eximiendo siempre a uno de ellos.

También debe estimularse la inversión y el desarrollo. “Los incentivos fiscales que reducen el costo de la inversión a menudo son preferibles a los incentivos fiscales basados en los beneficios:

- *Los incentivos fiscales basados en los costos* incluyen asignaciones específicas vinculadas a los gastos de inversión, como sistemas de amortización acelerada y deducciones y créditos fiscales especiales. Están dirigidos a reducir el costo del capital y conseguir así un mayor margen de rentabilidad para un mayor número de proyectos de inversión, es decir, pueden generar inversiones que, de otra manera, no se habrían realizado.
- *Los incentivos fiscales basados en los beneficios*, por lo general, reducen la tasa impositiva aplicable a los ingresos imposables; entre los ejemplos que se pueden citar figuran las moratorias fiscales, las tasas impositivas preferenciales o las exenciones de rentas. Uno de sus efectos es, por consiguiente, la renuncia a ingresos estatales para hacer que proyectos de inversión que serían rentables lo sean aún más y que, por lo tanto, se lleven a cabo incluso sin el incentivo.” (FMI et al., 2015: 23)

Otras de las deducciones en base que pueden ser beneficiosas son las cantidades destinadas al fondo de reserva obligatorio al que generalmente se les obliga por ley y las amortizaciones, al menos en los primeros años. “La necesidad de obtener autofinanciación, superior en las empresas cooperativas que, en otro tipo de empresas, requiere a nuestro entender un tratamiento especial en cuanto a la dotación de los fondos de financiación (...)” (Barrera et al., 1991: 46).

Igualmente se pudiera fomentar el desarrollo de las cooperativas con la exención del pago del impuesto sobre transmisión, por los bienes adquiridos para el funcionamiento de la misma y los impuestos que gravan su patrimonio.

Sucintamente, se ha aludido que, los incentivos aplicados varían según los países, existiendo una relación entre ingresos altos y créditos impositivos por inversiones y tratamientos fiscales en materia de investigación y desarrollo (I+D). Cuando se trata de países con ingresos bajos, existe una posibilidad de que estos ofrezcan moratorias fiscales y tasas impositivas reducidas.

Por otra parte, los de ingreso mediano recurren con mayor frecuencia a zonas fiscales preferenciales, en las que, “pueden aplicarse exenciones impositivas sobre los ingresos y otros tratamientos ventajosos.” (FMI et al., 2015: 23).

Según Artana y Templado:

“Las diferencias de opinión son difíciles de saldar dados los inconvenientes para aislar los efectos de una desgravación impositiva sobre las decisiones de las empresas. Por un lado, no siempre la rebaja impositiva reduce el costo del capital ya que los incentivos en el impuesto a la renta pueden resultar en una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros o pueden tener un efecto menor, sobre todo en las inversiones financiadas con deuda ya que es habitual que esta tenga un tratamiento impositivo preferente. Por otro lado, la inversión depende de otros elementos como el respeto a los contratos, la disponibilidad de mano de obra adecuada para el proyecto, el clima de negocios, la calidad de la infraestructura, etcétera” (2015:3).

En consecuencia, no se puede obviar que, la utilización de incentivos fiscales para promover la inversión no es un tema cerrado, sino que despierta polémica sobre su verdadera influencia en la inversión y el crecimiento económico, debido al tema del costo fiscal.

En el caso particular de Cuba, su inserción en las cooperativas no agropecuarias, también resulta una temática controversial, debido a su efectiva implementación. Se tiene en cuenta que, debido al rango constitucional ofrecido al sector cooperativo en general, las leyes de desarrollo involucradas en la normativización de este sector, regulan aspectos muy generales e introducen algunos incentivos de aquel tipo.

5. Las cooperativas no agropecuarias en Cuba

La ampliación en Cuba de la propiedad cooperativa a otros sectores más allá del agropecuario, como se ha visto, forma parte de la implementación de los Lineamientos de la política económica y social del país; como colofón de este proceso fueron promulgadas en el año 2012 un conjunto de disposiciones jurídicas que instrumentaron las denominadas “cooperativas no agropecuarias” y su régimen tributario.

Mediante el Decreto Ley No. 305 «De las Cooperativas no Agropecuarias», de fecha 15 de noviembre y su reglamento el Decreto No. 309 «Reglamento de las Cooperativas no Agropecuarias de primer grado», de fecha 28 de noviembre, se creó este nuevo sujeto económico. Además, se promulgó el Decreto Ley No. 306 «Del Régimen Especial de Seguridad Social de los socios de las Cooperativas no Agropecuarias», de fecha 17 de noviembre.

La constitución de las cooperativas en Cuba se sustenta en la voluntariedad de los socios, cooperación y ayuda mutua, decisión colectiva e igualdad de derechos, autonomía y sustentabilidad económica, disciplina cooperativista, responsabilidad social, contribución al desarrollo planificado de la economía y el bienestar de los socios y familiares y la colaboración y cooperación entre cooperativas y con otras entidades. En resumen, estos constituyen los principios que la ley sustantiva cubana regula de manera taxativa.

También se prevé la posibilidad de la creación de cooperativas de primer o segundo grado, fungiendo las primeras como el ideal alcanzado en la praxis y admitiendo estas la integración de al menos tres personas naturales. *Contrario sensu*, las de segundo grado, se conforman a partir de dos o más cooperativas de primer grado con el objetivo de organizar actividades complementarias afines o que agreguen valores a estos productos y servicios de sus socios, o de realizar compras y ventas conjuntas, con vistas a lograr mayor eficiencia.

Según lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Ley No. 305, existen cuatro maneras de formación de las cooperativas de primer grado, las cuales pueden ser:

- a. A partir del patrimonio integrado por los aportes dinerarios de personas naturales
- b. Por personas naturales que decidan voluntariamente asociarse entre sí, solo con la finalidad de adquirir insumos y servicios, comercializar productos y servicios, o emprender otras actividades económicas, conservando los socios la propiedad sobre sus bienes.
- c. A partir de medios de producción del patrimonio estatal, tales como inmuebles y otros, que se decida gestionar de forma cooperativa y para ello pueden cederse estos, por medio del arrendamiento, usufructo u otras formas legales que no impliquen la transmisión de la propiedad.
- d. Una combinación de las formas anteriores.

Existe una preferencia para los trabajadores de las entidades comprendidas en el apartado c, que decidan ser socios fundadores. Además, constituyen requisitos *sine qua non* para que las personas naturales puedan asociarse a una cooperativa, preceptuados en el artículo 10.1 del propio texto legal, los siguientes:

- a. Tener 18 años de edad
- b. Ser residente permanente en Cuba; y
- c. Estar apto para realizar labores productivas o de servicios de las que constituyen su actividad.

Existen varios órganos y organismos inmersos en el procedimiento de constitución de la cooperativa, cuyo rol dependerá de la formación de estas. Es así como, al amparo de los incisos a y b del citado *supra* artículo 6, los aspirantes a socios fundadores presentarán su solicitud a los respectivos órganos locales del Poder Popular, organismos o entidades nacionales que rigen las actividades en que se prevén enmarcar. Con respecto a la forma que regula el inciso c, la propuesta se realiza por los órganos locales, organismos o entidades nacionales cuyas empresas o unidades presupuestadas administran los bienes estatales que se interese gestionar de forma cooperativa. El Consejo de Ministros, el cual constituye por mandato constitucional del artículo 133, el máximo órgano ejecutivo y administrativo en Cuba, es el órgano encargado de la aprobación de las propuestas anteriores.

En cuanto a la Dirección y Administración de las cooperativas, regulada en el Capítulo III del propio Decreto-Ley, el órgano superior lo constituye su Asamblea General, de la cual forman parte todos los socios,

y que cuenta además con un Presidente, un sustituto y un Secretario. La cooperativa, de acuerdo a sus características, contará con un Administrador (hasta veinte socios) o un Consejo Administrativo (más de veinte socios y hasta sesenta), designados por la Asamblea General. Cuando la cooperativa tenga más de sesenta socios, la Asamblea General, podrá elegir una Junta Directiva, que será dirigida por su Presidente.

En el Capítulo IV de esta normativa, se prevé el Régimen Económico de la cooperativa, el cual está determinado por la existencia de un capital inicial para su constitución y la aplicación de normas específicas de contabilidad, con lo que se tiene la capacidad de elaborar sus planes de ingresos y gastos en correspondencia con el nivel de producción y servicios proyectado.

Dado el principio de autonomía y sustentabilidad económica, las obligaciones se cubren con los ingresos. Pagados los tributos establecidos, crean los fondos (operaciones, inversiones, actividades socio-culturales) y las utilidades se reparten entre sus socios en proporción a su contribución al trabajo.

A partir del año 2013 comenzaron a constituirse estas nuevas formas de organización en todo el territorio nacional, aunque con mayor presencia en las provincias occidentales, La Habana, Artemisa, Matanzas, Mayabeque y Pinar del Río.

El número de cooperativas fundadas fue creciendo considerablemente, en el año 2013 se aprobaron 198 y en el 2014 fueron 147, sin embargo, en los años venideros la cifra fue disminuyendo considerablemente hasta llegar a la suma de 434, que son las que existen en la actualidad, siendo en su mayoría de origen estatal.

Los principales sectores que abarcan las nuevas CNA son el comercio, la gastronomía, el transporte, la construcción, la industria, la energía y las actividades contables. Muchos son los cuestionamientos que se le han hecho a la puesta en práctica de esta nueva modalidad de cooperativismo urbano (Piñeiro Harnecker, 2014), (Maqueira y Triana, 2016), (Mesa Tejeda, 2015), (Odriozola y Palma, 2016).

Vuotto, por ejemplo, sostiene que:

“es importante mencionar las limitaciones presentes desde su origen que pueden condicionar la evolución de las organizaciones. En primer lugar y desde la instancia constitutiva se debe señalar el peso y la complejidad de las regulaciones y las decisiones que no siempre provienen de los actores involucrados. A ello se agregan los medios limitados que impiden una diversificación de los productos, los insuficientes ingresos para financiar sus obligaciones, el límite en el número inicial de miembros, los problemas de falta de insumos y acceso a los mercados mayoristas etc.” (2016: 173).

Si bien existen estas investigaciones generales sobre el tema, lo cierto es, que no han sido muchos los estudios sobre su régimen fiscal, tal y como arguyen autores cubanos como Rodríguez Musa, O., Hernández Aguilar, O. y Dueñas Bejerano, J. L. (2016). De esta forma, se hace pertinente una mirada hacia la fiscalidad de las CNA en Cuba, para cumplir con el objetivo de la presente investigación.

6. La fiscalidad de las CNA en Cuba ¿hacia dónde mira?

En el propio año de nacimiento de este nuevo tipo cooperativo, fue promulgada una nueva ley tributaria, la Ley No. 113 «Ley del Sistema tributario», de fecha 23 de julio, que estableció un régimen fiscal especial para esta nueva forma de propiedad, el que fue complementado en ese momento por la Resolución No. 427 de la Ministra de Finanzas y Precios, de fecha 4 de diciembre, la que posteriormente fue derogada por la Resolución No. 124 de la propia Ministra, de fecha 28 de marzo de 2016.

La mencionada Resolución No. 124/2016 a su vez fue modificada por la Resolución No. 486, del Ministerio de Finanzas y Precios, de fecha 31 de octubre de ese propio 2016, pero anteriormente, en fecha 30 de marzo había sido complementada por la Resolución No. 136, de la mencionada Ministra.

Desde la aprobación de los Lineamientos es fácil apreciar dos momentos legislativos claves, el primero de ellos en el año 2012, con la creación e instrumentación de un régimen fiscal especial para las CNA y el segundo en el año 2016, donde después de cuatro años de experiencia, se realizaron varias modificaciones importantes, las que se mantienen vigentes en la actualidad.

La Ley tributaria, Ley No. 113/12, estableció, no un régimen uniforme para el sector cooperativo, sino que distinguió entre las antiguas cooperativas agropecuarias (incluso pueden apreciarse algunas diferencias entre sus distintas modalidades) y las nuevas CNA. Se supone que este método se deba a que la regulación de dichos regímenes no perseguía los mismos fines, a las distinciones en su composición o simplemente a un problema de comodidad, ya que las antiguas cooperativas contaban con su propia regulación y podría tornarse más complejo la configuración de un régimen común.

En correspondencia, la Sección cuarta del Capítulo II, dedicado a los regímenes especiales, se denominó “Del régimen especial para el sector cooperativo no agropecuario” y en tres artículos (106, 107 y 108) se pretendió establecer las bases de la fiscalidad de las CNA, con todo, solo se hizo referencia a la imposición

sobre la renta, la que se establece mediante el impuesto sobre utilidades con base en la utilidad fiscal per cápita, dejando que la legislación complementaria fijara a qué tributos quedaban sometidas las CNA.

En ese sentido, la Resolución No. 427 estableció que las CNA quedaban sujetas al pago de los impuestos sobre Utilidades, sobre las Ventas, sobre los Servicios, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo y los demás que le correspondan según lo regulado en la Ley No. 113; mientras que la Resolución No. 124 agregó la Contribución Territorial para el Desarrollo Local. Según esta técnica legislativa, es la propia ley, en la regulación particular de cada tributo, la que obliga o no a las CNA a su pago, pero es la legislación complementaria la que puede darles un tratamiento especial, ya que solo el impuesto sobre utilidades lo tiene fijado al mayor rango.

Siguiendo la práctica internacional, la Ley Tributaria cubana, exime a los cooperativistas del pago del impuesto sobre la renta, que en el caso particular de Cuba se asume como el denominado Impuesto sobre Ingresos personales, al establecer en el artículo 18 inciso d) que se encuentran exentos los ingresos que los miembros de cooperativas obtengan de estas, cuando las mismas tributan el Impuesto sobre Utilidades en la modalidad de utilidad per cápita.

Otro tributo que contempla algún tipo de incentivo para las CNA es el Impuesto sobre las ventas, pues se les exime de su pago por la comercialización de productos agropecuarios a la población (apartado segundo tanto de la Resolución No. 427 como de la 124).

Se debe significar también la regulación de la Contribución Especial a la Seguridad Social, que establece una base imponible que toma como referencia una escala (350, 500, 700, 900... 2000) cuyo escalón resulta a libre elección del contribuyente, en este caso el cooperativista; a la cual se le aplica un tipo impositivo del 20%.

En cuanto al Impuesto sobre la Fuerza de Trabajo, las CNA habían gozado hasta el momento del beneficio que otorgaba el artículo 236 de la Ley No. 113/12 a las personas naturales que contrataban fuerza de trabajo, consistente en la exención del pago del Impuesto por la contratación de los cinco primeros trabajadores; pero la promulgación del Decreto Ley No. 354/18, vino a modificar dicho artículo eliminando la mencionada exención.

El resto de los tributos, incluyendo la Contribución Territorial y el Impuesto sobre Transmisión de bienes, no gozan de un tratamiento diferenciado.

En materia de incentivos el más claro de todos es aquel que primero otorgaba tres meses de exención del pago de las obligaciones tributarias por concepto de impuestos sobre Utilidades, sobre las Ventas, sobre los Servicios y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, a las CNA que se inician en el ejercicio de la actividad, y que después se extendió a seis meses, con la promulgación de la Resolución No. 124, debido a que se consideró que tres meses resultaba muy poco tiempo para que una nueva cooperativa pudiera recuperar la inversión, sobre todo para aquellas que eran de origen privado.

Esta exención beneficia a las recién creadas cooperativas, pero contribuye a recuperar la inversión inicial, no aquella inversión que se pretenda realizar *a posteriori* con el fin de ampliar la actividad de las CNA. No obstante, puede cuestionarse el hecho de que los nuevos sujetos económicos generalmente comienzan a producir utilidades con el tiempo, no desde su inicio, lo que pone en entredicho la eficacia del incentivo.

7. El impuesto sobre la utilidad fiscal per cápita: ¿beneficia?

El artículo 107 de la mencionada Ley No. 113 regula que la base imponible del impuesto sobre la utilidad fiscal per cápita está constituida por los ingresos menos los descuentos establecidos, dividido entre la cantidad de cooperativistas. El artículo 108 de la Ley No. 113 y el apartado séptimo tanto de la Resolución No. 427 como de la vigente 124, establecen cuáles son dichas reducciones.

La Ley contempla tres supuestos: “a) mínimo exento por cada miembro (actualmente \$10 000 CUP); b) los gastos asociados a la actividad en los límites y condiciones que establezca el Ministro de Finanzas y Precios; y c) los tributos pagados”; y la norma complementaria vigente otros tres: “a) el arrendamiento de los bienes muebles e inmuebles a entidades debidamente autorizadas para ello, que les sean exoneradas o bonificadas, cuando asuman reparaciones en los locales estatales que arrienden, las que deben ser justificadas documentalmente; b) una retribución por socio, consistente en el salario medio de la provincia, o en su caso, en el municipio especial Isla de la Juventud, donde esté establecida u opere la cooperativa, y c) los montos destinados a la creación de las reservas para cubrir contingencias”.

Uno de los descuentos permitidos son los gastos asociados a la actividad, los que, según la Resolución No. 427 primero y la 124 después, pueden ser contabilizados en su totalidad, teniendo que justificar solamente el 40% de estos. En sentido general no se realiza una distinción entre los gastos, a efectos tributarios da igual que el cien por ciento de estos se dedique a materia prima o que un por ciento elevado se destine a inversión, la regulación fiscal no incentiva un tipo de gasto por encima de otro, no contribuye a motivar la inversión y con ella el desarrollo de este sujeto económico.

Existen solo dos casos en los que se le da un tratamiento diferenciado a un tipo de gasto. La Resolución No. 124 introdujo un cambio con respecto a la 427 y dispuso que los gastos por contratación de servicios a terceros se considerarán deducibles hasta el límite del cincuenta por ciento (50%) del total de los gastos, pudiendo el Ministerio establecer otro rango según las características y operatoria de la actividad o actividades fundamentales que realice la cooperativa. Posteriormente esta regulación fue modificada por la Resolución No. 486, que estableció que los gastos por la contratación de servicios a los trabajadores por cuenta propia, a las cooperativas no agropecuarias y a otras formas de gestión no estatal se considerarán deducibles hasta el límite del 50% de los gastos totales en los que incurra la cooperativa.

Esta regulación tuvo su razón de ser en el hecho de que muchas cooperativas producían bienes o prestaban servicios no mediante el trabajo de sus socios, sino a través de la contratación de trabajadores por cuenta propia, alejándose así de su propia naturaleza jurídica y económica.

Sin embargo, esta restricción tiene un doble efecto, ya que también puede convertirse en un límite a la inversión, desalentándola. Esa contratación con terceros puede responder, por ejemplo, a la necesidad de acciones constructivas para ampliar el espacio donde se desarrolle la actividad o construir otro, lo que resultaría en mayores beneficios y no siempre puede ser asumido por el sector estatal. En correspondencia, este tipo de iniciativas pudiera verse afectada por la imposibilidad de contabilizar la totalidad de los gastos. Esto sin contar que, el hecho de no tener que justificar el 60% de ellos, puede generar la búsqueda de subterfugios en este sentido.

El otro gasto que recibe tratamiento especial es el destinado a reparaciones en los locales estatales que se arrienden. Esta regulación, aunque ciertamente beneficia de alguna forma a la CNA que invierta en mejorar el local donde realiza su objeto social, tampoco lo hace en su justa medida, pues lo que se descuenta no es el monto invertido, sino la cuota de arrendamiento pactada contractualmente, siendo el Estado el mayor beneficiado al mejorar su patrimonio inmobiliario.

Del análisis efectuado puede apreciarse que no se ha previsto ninguna deducción a la base imponible destinada a fomentar el fondo de inversiones, ni ningún otro. De hecho, la regulación de la distribución de las utilidades prevista en el Decreto No. 309/12, podría dar a entender que lejos de incentivarse la creación de fondos destinados no solo a la inversión, sino también a las actividades socioculturales o educaciones, estos se limitan, pues la distribución entre los socios de las utilidades netas responde a una escala fija, establecida en el artículo 57.2 del citado decreto: La distribución del fondo constituido según el por ciento de utilidades a distribuir, será según la escala siguiente:

- a. Del 51 al 65 % al 60 %;
- b. del 66 al 80 % al 65 %; y
- c. más del 81 % al 70 %.

Tal y como sostiene (Marín Hita, 2015), las utilidades que no sean repartibles serán reservadas a incrementar el fondo de contingencia, pero también a otros fondos que puede constituir la cooperativa, dígame: las operaciones, inversiones, actividades socio-culturales, etc. Debido a que ninguno de otros fondos es regulado, se debe entender, en principio, que son voluntarios, aunque sean habituales en la práctica. Los estatutos de cada cooperativa serán los encargados de determinar su existencia, así como su forma de constitución y dotación.

En cuanto al tipo impositivo previsto en el artículo 108 de la Ley No. 113/12, debemos resaltar que pareciera que constituye un gran beneficio, sobre todo si se compara con el tipo porcentual proporcional de hasta un 35% que se establece para el régimen general, pues en este caso estamos ante un tipo porcentual progresivo (hasta 10 000-10%; de 10 000 a 20 000- 15%; de 20 000 a 30 000-25%; de 30 000 a 50 000-35% y más de 50 000-45%), más ajustado a los principios de justicia tributaria, particularmente el de progresividad y no confiscatoriedad.

En este sentido, Rodríguez Musa et. al. afirman:

“Estas previsiones son de suma importancia si bien tenemos en cuenta que establecen un régimen progresivo de tributación, que nace de pagar el impuesto sobre las utilidades, con base en las utilidades fiscales per cápitas. De lo anterior, y de la lectura de la propia Ley 113/2012, se evidencia que el tratamiento a las CNA en cuanto a este tipo de impuesto es más benévolo que el tipo impositivo general que establece la Ley, del 35%, para el resto de las personas jurídicas” (2016: 190).

Ahora bien, si analizamos a profundidad, nos percatamos que lo bajo de la escala trae como consecuencia que este tipo impositivo solo beneficie a aquellas cooperativas que reciben ingresos moderados y que por tanto sus utilidades no pueden ser comparadas ni siquiera con los grandes trabajadores por cuenta propia que hoy existen en el país. A manera de ilustración tomemos como modelo una base imponible ascendente a 80 000 CUP, si aplicamos el tipo impositivo especial, la cuota sería de \$25 500.00 CUP y si aplicamos el 35% general que se ha fijado hasta la actualidad, la cuota aumentaría a \$28 000.00 CUP, por lo que claramente se aprecia el beneficio; pero si tomamos como patrón una base imponible ascendente a \$200 000.00 CUP, bajo

el régimen especial la cuota sería de \$79 500.00 CUP, mientras que si tributara por el régimen general disminuiría a \$70 000.00 CUP.

Este parece ser el criterio al que también llegó Camps Rodríguez cuando sustenta que “La escala progresiva establecida para el cálculo del impuesto en ocasiones no se corresponde con los niveles de ingresos de las cooperativas, pues esta es insignificante cuando los niveles de desenvolvimiento económico son elevados y fluctúan según el objeto social” (2017: 80).

Fijar un tipo impositivo más beneficioso para este sector implica un examen de su realidad. En Cuba, a pesar de que no ha habido mucho desarrollo en materia tributaria después del triunfo de la Revolución, han existido experiencias que no deben ser desdeñadas. En el año 1960 se aprobó la Ley No. 863, que dispuso un tipo impositivo particular para las cooperativas creadas por el Instituto Nacional de Reforma Agraria, el que establecía un rango variable entre un 0.25% y un 6%. Tal y como explica Valdés Lobán:

“El Instituto Nacional de Reforma Agraria recomendaba anualmente al Ministerio de Hacienda el tipo impositivo que a su juicio correspondía aplicar a las diferentes modalidades de cooperativas teniendo en cuenta los siguientes elementos”:

- Los límites mínimos (0,25%) y máximo (6%) establecido por el legislador.
- Los distintos tipos de producción a que se dedicaran.
- Las zonas geográficas donde se encontraran ubicadas.
- La productividad alcanzada en el desarrollo de sus actividades.
- Así como cualquier otro índice que se considerara podría influir en la actividad de la cooperativa” (2001:237).

En relación a la actual situación de las cooperativas son ilustrativas las palabras de Marino Murillo (2017), jefe de la Comisión para la Implementación de los Lineamientos, el cual sostiene que, a partir de un análisis realizado en el Consejo de Ministros sobre el funcionamiento de las cooperativas no agropecuarias, se tomó la decisión de no crear nuevas entidades de este tipo pues se debe concluir en primer lugar, con el experimento que se desarrolla en las 429 que habían sido constituidas. No obstante, excepcionalmente, se permitiría crear hasta cinco nuevas cooperativas en la actividad pesquera.

En consecuencia, se debe entender que el régimen fiscal de las CNA está encaminado no a incrementar la creación de nuevas cooperativas, sino a impulsar el desarrollo de las existentes, de ahí la importancia de que los incentivos estén encaminados a fomentar la inversión y la creación de fondos que faciliten su función social.

8. Conclusiones

La presente investigación ha permitido constatar que, si bien los tributos, por esencia, tienen una finalidad recaudatoria, en ocasiones son utilizados con el objetivo de lograr otros fines que escapan al ámbito fiscal. A estos tributos se les denomina “extrafiscales”, debido a que buscan incentivar o desincentivar determinadas conductas; para ello se introducen determinados cambios en sus elementos fundamentalmente de cuantificación, que, aunque pueden encerrar un sacrificio fiscal, logran determinados resultados como por ejemplo el fomento del cooperativismo.

Teniendo en cuenta la medida de la finalidad extrafiscal que persigan, a estos tributos se les clasifica en tributos propios y tributos impropios. Los primeros son diseñados exclusivamente con el objetivo de modificar la conducta de los sujetos y sus elementos se configuran con ese fin, sin valorar el índice recaudatorio, mientras que los tributos impropios son aquellos que, aunque si buscan la captación de ingresos, se ven modificados en su configuración, al introducirse algún beneficio que fomenta una determinada conducta. En los dos casos se logra el fin perseguido, sin embargo, esto se hace más fehaciente cuando se crean tributos propiamente extrafiscales, pensados desde un inicio como parte de una política de estímulo.

Es importante tener en cuenta que, el beneficio que encierra el tributo extrafiscal afecta de manera específica como, por ejemplo, al sector cooperativo, pues solo así se logra que realmente constituya una ventaja de un sector sobre otro.

En consecuencia, las cooperativas tributan bajo un régimen especial basado en incentivos fiscales destinados a fomentar su creación y avance. Este especial tratamiento se debe a que poseen un especial régimen económico y social, a la función social que desempeñan, a que facilitan el acceso a los medios de producción y porque revierten gran parte de su patrimonio social a la comunidad. Estos incentivos, que tienen carácter temporal, deben poseer una justificación económica clara que permita el desarrollo cooperativo y compense el sacrificio fiscal que se realiza.

De esta forma, se puede argumentar que, los principales beneficios que reciben las cooperativas recaen en los impuestos directos, aunque también se extienden a los indirectos, y se instrumentan mediante exenciones, bonificaciones y tipos impositivos reducidos, que buscan facilitar la inversión e impulsar la creación de fondos sociales. De hecho, cada país ha adoptado su propia fórmula, los países de altos ingresos prevén tratamientos fiscales favorables en materia de investigación y desarrollo (I+D) y los países de menos ingresos generalmente ofrecen moratorias fiscales y tasas impositivas reducidas.

En el caso particular de Cuba, la experiencia cooperativa estuvo durante mucho tiempo limitada al sector agropecuario en su regulación constitucional, y asociada a las transformaciones económico-sociales que surgen a partir del año 1959. Sin embargo, en el año 2012 se crearon las denominadas Cooperativas no Agropecuarias, las que recibieron un tratamiento especial en la Ley Tributaria. La promulgación de la Constitución de 2019, ha permitido la inclusión de una nueva propiedad: la cooperativa, incluyendo en esta forma a la de las CNA, lo cual ha resultado novedoso.

En la actualidad, estas cooperativas se encuentran en fase experimental y se ha suspendido la aprobación de otras nuevas. Subsisten más de 400 en sectores como la industria, el comercio, la construcción, pero han presentado deficiencias en su funcionamiento debido a cuestiones internas, como la excesiva desigualdad en la distribución de las utilidades entre los socios y cuestiones externas, como la carencia de un mercado mayorista.

En tal sentido, su especial régimen fiscal está liderado por el impuesto que grava la renta (Impuesto sobre Utilidad Per cápita), el cual establece un tipo impositivo porcentual progresivo, en apariencia más beneficioso que el tipo impositivo porcentual proporcional de hasta un 35% que se establece para el régimen general, pero que en la práctica puede tornarse desventajoso, pues las cooperativas de altos ingresos prácticamente tributan al 50%.

Además, se han normado un conjunto de incentivos fiscales, que aun cuando puedan beneficiarlas levemente al disminuir en ocasiones la carga fiscal, no están sistémicamente encaminados a promover la inversión ni la creación de fondos sociales, pues solo se busca favorecer en cierta medida la recuperación de la inversión inicial y no se previó ninguna deducción a la base imponible destinada a fomentar el fondo de inversiones o cualquier otro.

9. Referencias bibliográficas

- Aguilar Rubio, M. (2015) Los principios cooperativos en la legislación tributaria. *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, N° 27.
- Aguilar Rubio, M. (2016) El régimen fiscal de las cooperativas y el derecho de la Unión Europea. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, N° 50. ISSN: 1134-993x • ISSN-e: 2386-4893.
- Artana, D. y Templado, I. (2015) *La eficacia de los incentivos fiscales. El caso de las zonas francas de exportación de Costa Rica, El Salvador y República Dominicana*. Editorial: Banco Interamericano de Desarrollo. BID.
- Barrera Cerezal, J.J., De Luis Esteban, J.M., Julia Igual, J. y Montolio Hernández, J.M. (1991) *El nuevo régimen fiscal de las cooperativas*, FUNDESCOOP.
- Camps Rodríguez, D. (2017) Las cooperativas no agropecuarias en Cuba. Experiencias y prácticas. *Revista IDELCOOP*, N° 222, pp. 68-85. ISSN 0327-1919.
- Caselman, (1952) *The cooperative movement and some of its problems*, Philosophical librarie, New York. Disponible en: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/257299>.
- Chamorro Zarza, J. A (2006) *La fiscalidad de las empresas de economía social: una referencia a las políticas fiscales de fomento de las cooperativas y de las sociedades laborales*, pp.277-297. ISBN: 84-8406-257-0. Acceso en: <https://dialnet.unirioja.es>.
- Cruz Padiál, I. (2016) Una síntesis de algunos modelos de tributación de los beneficios empresariales: realidades y propuestas. *Revista de contabilidad y tributación*, N° 400.
- FMI, OCDE, ONU Y BANCO MUNDIAL (2015) Opciones para el uso eficaz y eficiente de los incentivos fiscales a la inversión en países de ingreso bajo. *Informe para el grupo de trabajo sobre el desarrollo del G-20*. Disponible en: <https://www.imf.org.pdf>.
- Frailé Fernández, R. (2015) Las reservas de capitalización y nivelación de la nueva ley del impuesto de sociedades y su virtualidad para las entidades sociales. *Revista vasca de economía social*, N° 12.
- Gascón Hernández, J. (1954) Las cooperativas ante el impuesto. *Revista de Administración Pública*, N° 14. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- Hinojosa Torralvo, J. J (2010) Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?, en *CIRIEC-España. Revista de Economía pública, social y cooperativa*, N° 69.

- Lara Gómez, G. (2018) Los incentivos tributarios para las cooperativas financieras de Colombia, Costa Rica y México. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Primer Cuatrimestre*, N° 127, pp. 159-180. DOI: 10.5209/reve.59772.
- Maqueira, A. y J. Triana (2016) *El sector no estatal desde la perspectiva institucional*, en M. Bergara e V. Hidalgo, Transformaciones económicas en Cuba: una perspectiva institucional, Departamento de Economía de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad de la República, Montevideo, y la Facultad de Economía de la Universidad de La Habana, pp. 315-333.
- Marín Hita, L. (2014) Las Cooperativas no Agropecuarias en Cuba. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Segundo Cuatrimestre*, N° 115, pp. 132-158. DOI: 10.5209/rev_REVE.2014.v114.44294.
- Mesa Tejeda, N. T. (2015) *Cooperativas no agropecuarias: razones para un nuevo cuerpo legal cooperativo en Cuba*, en R. Pérez Torres y O. E Pérez Villanueva, Miradas a la economía cubana: análisis del sector no estatal, Editorial Caminos, La Habana, pp. 63-73.
- Murillo Jorge, M. (2017) Intervención de Marino Murillo Jorge en el Palacio de las Convenciones en el X Período Ordinario de Sesiones de la VIII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular. Disponible en: <http://www.granma.cu/cuba/2017-12-22/los-problemas-que-hemos-enfrentado-en-la-actualizacion-son-mas-complejos-y-mas-profundos-que-lo-que-habiamos-pensado-22-12-2017-02-12-01>.
- Odrizola Guitart, S. y Palma Arnaud, A.R. (2016) *Cooperativas no agropecuarias en el sector de la construcción en La Habana: un análisis de su gestión*. Economía y Desarrollo, Vol. 159, N° 1. ISSN 0252-8584.
- Ordoñez de Haro, C (2006) La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España, en *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, N° 54.
- Patón García, G. (2006) *Las políticas fiscales y el estado de bienestar*. Acceso en: <https://www.ual.es/congresos/econogres/docs/institucional2/paton.pdf>.
- Piñeiro Harnecker, C. (2014) *Diagnóstico preliminar de las cooperativas no agropecuarias en La Habana, Cuba*, en Economía Cubana: Transformaciones y Desafíos, Ciencias Sociales, La Habana.
- Romero Civera, A. (2010) La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España. *CIRIEC-España. Revista de Economía pública, social y cooperativa*, N° 69.
- Rodríguez Musa, O., Hernández Aguilar, O. y Dueñas Bejerano, J. L. (2016) Un acercamiento al régimen tributario de las cooperativas no agropecuarias en Cuba. Propuestas para su perfeccionamiento. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, N° 50. ISSN: 1134-993x • ISSN-e: 2386-4893.
- Rodríguez Musa, O. (2017) La constitucionalización de la cooperativa: una propuesta para su redimensionamiento en Cuba. Brasilia, IBECOOP, Vincere Asociados. ISBN: 978-85-67549-04-0.
- Sarduy González, M. (2013) *Apuntes sobre Administración Financiera Gubernamental*, Félix Varela, La Habana.
- Tracey, J. (1950) *The taxation of cooperatives*, H. Plunkett Foundation.
- Valdés Lobán, E. (2002) *La imposición sobre el consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*, Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante, España.
- Varona Alabern, J. E. (2009) *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires.
- Vuotto, M. (2016) Las cooperativas no agropecuarias y la transformación económica en Cuba: políticas, procesos y estrategias. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Primer Cuatrimestre*, N° 120, pp. 149-181. DOI: 10.5209/reve.49697.