

**UNIVERSIDAD DE PINAR DEL RÍO
HERMANOS SAIZ MONTES DE OCA**

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS AGROPECUARIAS



Título:

Metodología para la evaluación integral de la Administración Fiscal en las Empresas Agropecuarias.

Autor: Lic. Rolando Roque Nodarse

Tutor: Dr. Luís Gustavo Marín Cuba

Año 2011

Dedicatoria.

A mis hijos y esposa, por apoyarme en todo momento.

*A mi nieta, que me dio la gran alegría de
nacer en el año en que presento esta tesis.*

Agradecimientos.

A Jorge, por estimularme y apoyarme en todo momento, en especial en la recta final de este trabajo.

A Grisel, por haber tenido la paciencia y dedicación para leerse toda la tesis y darme sus recomendaciones.

A Haydee, por su valiosa ayuda en el procesamiento de datos.

A Raciél, por aportar sus conocimientos en los últimos detalles.

A Abraham, por su apoyo en el idioma inglés.

A Bioty, por brindar sus conocimientos y facilitar los datos de la empresa.

A todos los auditores y especialistas de la ONAT, por aportar sus conocimientos y experiencia.

A todos aquellos que de una forma u otra hicieron posible este trabajo.

Resumen.

Desde los primeros años de la colonia, pasando por el período corrupto prerrevolucionario, en Cuba, se fueron desarrollando los impuestos hasta llegar al día de hoy. El Sistema Tributario actual, refrendado en la Ley No. 73 de 1994, está formado por once impuestos, tres tasas y una contribución. Se caracteriza por ser un sistema complejo, con centralización normativa, donde predomina la imposición indirecta y hay gran dispersión de la legislación. En el sector agropecuario no se evalúan sistemáticamente las obligaciones con el fisco, por lo que no hay una gestión fiscal integral, esto incide negativamente en la eficiencia económica de las empresas, las que reciben sanciones pecuniarias por incumplir con el fisco, de ahí la importancia de contar con una metodología que permita la evaluación integral de la administración fiscal en las empresas agropecuarias. El aporte teórico de esta investigación es la metodología propuesta y el concepto de administración fiscal de la empresa agropecuaria. Los aportes prácticos son los elementos que se dan para la interpretación de la legislación tributaria, una guía para la evaluación de los deberes formales de la empresa con la Administración Tributaria, los aspectos a tener en cuenta en la evaluación del cumplimiento de los deberes no formales de la empresa con el fisco y el posible tratamiento a dar al hecho imponible; cómo incluir las obligaciones tributarias como riesgos, los aplazamientos de pago con terceros, a partir de los análisis económico-financieros de la empresa. Esta metodología puede ser utilizada por cualquier empresa agropecuaria del país.



Oficina Nacional de Administración Tributaria

Pinar del Río

3 de Noviembre de 2011
Año 53 de la Revolución

Aval

Título: Metodología para la evaluación integral de la Administración Fiscal en las Empresas Agropecuarias.

Autor: Lic. Rolando Roque Nodarse

La metodología propuesta no tiene precedente, a su vez permite su utilización en cualquiera de las entidades del sector agropecuario, la evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias en la entidad vista y analizada desde adentro, lo que asegura mejoras del conocimiento tributario, revisión más detallada y la eliminación de errores o deficiencia que impliquen desembolsos financieros por recargos y sanciones.

La metodología además propone los pasos para la eliminación de los riesgos tributarios, el tratamiento a los aplazamientos de pago con la ONAT y terceros a partir de análisis económico-financieros.

Como elementos más significativos se pueden considerar, el efecto que crea la aplicación de la metodología en los niveles de recaudación, por el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la disminución de sanciones tributarias sobre todo en el sector agropecuario, de los mayores afectados por la falta de disciplina fiscal. Por otra parte permite un mayor acercamiento de las entidades agropecuarias a la Administración Tributaria y viceversa.

Por último puede ser considerada como manual de consulta y de aplicación para el grupo de Auditoría Provincial, en el proceso de fiscalización a entidades del sector agropecuario.


Lic. Pablo Fundora Martínez

Subdirector Provincial


Alexei Noda Rodríguez

Supervisor Provincial Auditoría



Índice.

	Pág.
- Introducción	1
- Capítulo 1. El Sistema Tributario.	11
1.1.- Principales enfoques sobre sistemas tributarios en el mundo.	11
1.2.- El Sistema Tributario Cubano.	22
1.2.1.- Surgimiento y desarrollo del Sistema Tributario Cubano.	22
1.2.2.- El Sistema Tributario Actual en Cuba.	26
1.2.3.- La administración fiscal en las empresas agropecuarias.	31
- Capítulo 2. Diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas agropecuarias en la provincia de Pinar del Río.	35
2.1.- Las obligaciones de las empresas agropecuarias con el fisco.	35
2.1.1.- Cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos.	39
2.1.2.- Cumplimiento de los deberes no formales de los sujetos pasivos.	44
- Capítulo 3. Metodología para la administración fiscal de la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.	62
3.1.- Principales aspectos de la metodología.	62
3.2.- Acciones desarrolladas para la aplicación de la metodología en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.	78
- Conclusiones	87
- Recomendaciones	89

Introducción

Durante muchos años el autor de este trabajo ha estado vinculado al estudio de temas relacionados con la administración tributaria, así como con la práctica de la aplicación del sistema tributario cubano refrendado en la Ley No. 73, lo que le fue posible al ser fundador de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT) en Pinar del Río y permanecer por 13 años en esa organización.

En ese tiempo, se pudo constatar que se le da un tratamiento organizativo, de planificación, dirección y control de la administración fiscal prioritariamente desde el estado, dándole participación a las empresas en lo fundamental en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Partiendo de la experiencia adquirida y al observar la carencia de una guía metodológica para que las empresas agropecuarias puedan encauzar sus relaciones con el fisco de una forma bien pensada de antemano, es que surge la idea de proponer una metodología que permita evaluar de forma integral la administración fiscal en estas entidades.

Antecedentes.

Marco Contextual.

Desde el año 1959 la dirección del país priorizó el desarrollo de la agricultura cubana, lográndose con la promulgación de la Primera Ley de Reforma Agraria en Mayo de 1959, la eliminación de la propiedad latifundista y la redistribución del 67% de las tierras aproximadamente a favor de los agricultores y el Estado Cubano.

En Octubre de 1963 se firma la Segunda Ley de Reforma Agraria la que tuvo un carácter socialista, ya que eliminó las relaciones de producción capitalistas en la agricultura y estimuló el desarrollo del sistema de cooperativas en el país.

Durante varios años la agricultura cubana fue avanzando en su desarrollo y obteniendo resultados en la producción agropecuaria, se caracterizaba por un adecuado nivel de mecanización en varios cultivos, así como la presencia de un número significativo de graduados de nivel superior y técnicos medios lo cual fue así hasta 1989.

Dichas ventajas no fueron siempre aprovechadas al máximo, ya que estuvieron presentes dificultades para lograr de forma sistemática la eficiencia económica. Por muchos años ha habido empresas agropecuarias con pérdidas y otras que incumplen sus planes de utilidades, en lo que han incidido entre otros factores, los problemas con los precios, la ineficiencia en la dirección empresarial y la gestión financiera.

En esas condiciones se llega a 1990, cuando con la caída del campo socialista y la URSS principalmente, así como con el recrudecimiento del bloqueo de Estados Unidos contra Cuba, se ve seriamente afectada la economía del país y con ello la agricultura que se vio limitada de insumos fundamentales para la producción y de recursos financieros, por cuanto este sector recibía anualmente elevados subsidios y otras prestaciones presupuestarias.

A partir de ese momento la dirección del país decide darle prioridad al Programa Alimentario, donde la agricultura desempeña un papel fundamental en la perspectiva de recuperación económica de Cuba, obteniéndose algunos logros en las exportaciones dentro de fronteras y un nivel de satisfacción de la demanda interna aunque sin estabilidad e insuficiente aún.

De lo anterior se deduce la importancia que tiene para el país lograr la disminución de los gastos en este sector, es decir, garantizar ir elevando el nivel de eficiencia económica de todas las empresas agropecuarias.

La investigación se desarrolla en la provincia de Pinar del Río que cuenta con 720 contribuyentes que clasifican dentro del sector agropecuario subordinado al Ministerio de la Agricultura.

La recuperación de la producción agropecuaria del país no solo se logra con el incremento de los rendimientos, modernización de las máquinas, adquisición de

buenas semillas, etc., se requiere además de una gestión de los recursos financieros ágil y en correspondencia con lo legislado en materia financiera en Cuba para este sector.

No se puede avanzar sin empresas saludables financieramente, la mala gestión de sus recursos financieros implicará el incremento de su ineficiencia económica, lo que incidirá negativamente en las posibilidades de reproducción de la propia empresa y por ende en su estancamiento o retroceso productivo.

El pago por parte de la empresa a los suministradores, el banco y el Presupuesto del Estado y la disminución de los pagos indebidos ya sea por sanciones u otras causas, contribuyen a elevar la confiabilidad, imagen y prestigio de ese centro productivo y por tanto a su mejor funcionamiento para lograr el autofinanciamiento.

Mucho se ha insistido en la necesidad de fortalecer los departamentos de economía en las empresas agropecuarias, de forma tal de garantizar la elevación de la producción y la eficiencia económica, de ahí la importancia de dotar a este personal de herramientas que le permitan garantizar un mayor control y gestión financiera, precisamente ese es el papel de la metodología propuesta en esta investigación, la que permitirá evaluar sistemáticamente las obligaciones de la empresa con el Fisco, de forma tal de cumplirlas en el tiempo y forma establecidos y evitar el gasto innecesario de recursos financieros por el pago de recargos por mora o multas.

Los indicadores negativos en la eficiencia económica de este sector están reflejados en varias empresas agropecuarias de la provincia, al finalizar el 2010, incumplieron el Plan de Utilidades 7 empresas, sobrecumplieron las pérdidas 10, obtuvieron pérdidas habiendo planificado utilidades 17, disminuyeron la ganancia 11 e incrementaron las pérdidas 6.

El año 2010 concluye con crecimientos tangibles en la producción mercantil y el valor agregado del 17,0 % y 22.4 %; respectivamente, la relación productividad / salario medio resulta favorable. Sigue teniendo problemas la gestión de cobros.

Contabilizan pérdida en ese período varios organismos entre los que se destaca el MINAGRI, que registra pérdidas en los seis últimos meses.

Marco Teórico.

Los tributos se han venido usando desde tiempos remotos, así aparece el impuesto en especie como primera figura tributaria que estaba presente en la antigüedad y que se le entregaba a los Jefes de Tribus.

Más tarde se cargan los impuestos a los enemigos vencidos, esto se da en Roma y Grecia.

En el Régimen Feudal las prestaciones se hacían a favor del señor feudal, pagándose los impuestos en especie por los vasallos a este.

En ese entonces no había un sistema tributario bien estructurado, el solo hecho de poseer y dominar una porción de tierra otorgaba el derecho al propietario de exigir un tributo por la circulación de personas o cosas por ese lugar.

Se pasó por diferentes épocas, llegando a aparecer varios tipos de impuestos a lo largo de la historia. En el siglo XIX, aunque eran numerosos los impuestos, su incremento tiene una modesta calma y algún orden.

En el siglo XX aparecen nuevas formas políticas y como consecuencia de las revoluciones de ideas y hechos, hay una mayor aproximación al concepto de justicia en todos los órdenes: social, económico y jurídico, por ello hay una disminución en los impuestos directos aunque son numerosos los impuestos indirectos.

Como es lógico, el Sistema Tributario imperante en un país en una época determinada, está en dependencia del régimen social vigente en el mismo.

En Cuba se hace uso de los impuestos desde los comienzos de la colonización, cuando los residentes en nuestro país tenían que pagar a la corona un 20 % del oro extraído.

Con el paso del tiempo fueron apareciendo diferentes tipos de impuestos en el país, todos amparados por diversas legislaciones aprobadas al respecto.

Después del triunfo de la Revolución, Cuba va transformando su sistema impositivo, se promulga el Decreto 49 en enero de 1959; en febrero del propio año la Ley 40 y en julio la Ley 447 denominada de Reforma Tributaria, esta última se caracterizó

fundamentalmente por la disminución de la cantidad de impuestos (de más de 150 a unos 20).

Durante los años sucesivos se dictaron otras leyes de carácter tributario que modificaban las anteriores o planteaban nuevas figuras impositivas.

En de la década del 90 del siglo pasado y como consecuencia de las transformaciones que hubo que hacer en la economía cubana, a partir de las nuevas condiciones impuestas al país por el derrumbe del campo socialista y el incremento del bloqueo, entre las medidas que se toman por el Gobierno Cubano, está la aprobación de un nuevo sistema tributario con la firma de la Ley No. 73 el 4 de agosto de 1994, en la que se plantea que:

“El Sistema Tributario estará conformado por impuestos, tasas y contribuciones.”¹

Como cualquier sistema, el tributario está formado por diferentes elementos, estos son:

- Política Tributaria.
- Estructura Tributaria.
- Cuerpos Jurídicos.
- Administración Tributaria

La mayoría de los hacendistas están de acuerdo con esta composición y el autor coincide con ellos.

Según José Manuel Tránchez, la Política Fiscal “es el concepto de variaciones en los programas de gastos, ingresos y beneficios fiscales del Presupuesto Público, realizado con el fin de colaborar al logro de los objetivos de la política macroeconómica.”²

Es decir que la política fiscal va encaminada a garantizar los recursos económicos que necesita el Estado para financiar los bienes y servicios para la satisfacción de las necesidades colectivas a través del gasto público.

La Estructura del Sistema Tributario define los tributos que conforman el sistema.

¹ Ley No. 73 (1994). Del Sistema Tributario. (p2)

² Trachez J.M.(2006). Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Tema 4. Política Fiscal. (p7)

“El tributo es el ingreso coactivo por excelencia” ³

La Estructura Tributaria está condicionada por factores de desarrollo económico, político, histórico e institucional del país.

Los Cuerpos Jurídicos son el conjunto de normas legales que jurídicamente disciplinan y regulan el sistema fiscal. Todo Sistema Tributario funciona a partir de una base legal.

En la mayoría de los países hay una separación entre el legislador y el que asegura su gestión. En el caso de Cuba aunque ambos están subordinados al Ministerio de Finanzas y Precios (Dirección de Ingresos y Oficina Nacional de Administración Tributaria, respectivamente), tienen bien delimitadas sus misiones por separado.

La Administración Tributaria comprende los elementos institucionales que ejecutarán la Política Fiscal.

El Sistema Tributario como un todo debe garantizar los recursos financieros que necesita el Estado para cumplir sus funciones económicas y sociales.

El Estado y la Administración Tributaria, deben tener muy en cuenta los cambios en el entorno económico para adaptarse con rapidez y eficacia a los mismos.

El autor considera que en el caso de Cuba, ya el sistema impositivo no responde totalmente a los cambios en la economía, lo que incide negativamente en la eficacia del Sistema Tributario Cubano.

La Ley No. 73 contempla 11 impuestos, 3 tasas y una contribución (Ver Anexo No. 1), desde su promulgación se previó su implantación gradual, no obstante hay cuestiones que aunque están en Ley, no se han podido aplicar, como por ejemplo la sustitución del Impuesto de Circulación por el de las Ventas. Actualmente en el país están presentes los dos.

Cuba tiene en la actualidad un Sistema Tributario con centralización normativa, en el que predomina la imposición indirecta, visto que la misma representa el 45% aproximadamente de la recaudación total del país.

³ Guirola J.M. (2006). Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Tema 2. Hacienda Pública y Teoría de la Imposición. (p11)

El sistema se torna complejo por la cantidad de figuras, diversidad de tipos impositivos y bases imponibles que tiene.

La dispersión de la legislación dificulta su cabal interpretación y aplicación; a modo de ejemplo se puede mencionar el Impuesto sobre Utilidades que además de estar en la Ley 73, aparece en las Resoluciones No.379 del 2003, No. 21 de 1998, V190 de 1999 (Impuesto sobre Utilidades de CPA y UBPC), Decreto Ley No.66 de 1983 y Resoluciones No. 26 y No. 27 del mismo año (Ingresos Netos de CPA), además de diferentes instrucciones para su mejor aplicación.

Los Sistemas Tributarios Iberoamericanos, aplican en su mayoría regímenes especiales de tributación al sector agropecuario, fundamentalmente en actividades agropecuarias que no han alcanzado niveles eficientes de productividad, por ejemplo en Colombia están exentos los ganaderos, en México las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas tienen beneficios fiscales. En otros países como Chile, Uruguay y Brasil, hay regímenes especiales de carácter optativo y simplificado.⁴

En Cuba el Sector Agropecuario subordinado al MINAZ tiene un régimen tributario especial (CPA y UBPC), no siendo así con las subordinadas al MINAGRI, aunque todas las Cooperativas de Producción Agropecuaria, Unidades Básicas de Producción Cooperativa, los Agricultores Pequeños y las Unidades Estatales de Producción Agropecuaria están excluidos de pagar el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo en los casos de sus miembros permanentes, contratados autorizados y estudiantes. Los integrantes de las Cooperativas de Producción Agropecuaria y las Unidades Básicas de Producción Cooperativa pueden deducir del Impuesto sobre los Ingresos Personales los ingresos obtenidos en función de las utilidades que reciban de estas entidades.

Aunque el Sistema Tributario actual en Cuba tiene sus dificultades y cuestiones contradictorias, este es el que está vigente y por tanto de obligatorio cumplimiento para todos los contribuyentes.

⁴ Ver: González, D.(2006). Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Tema 11: Sistemas Tributarios Iberoamericanos. (p25-26)

Actualmente hay un grupo de factores que inciden negativamente en la gestión eficiente de las empresas agropecuarias, entre los que están:

- Incertidumbre del estado en que está la empresa en el cumplimiento de sus deberes formales con el fisco.
- Desconocimiento del impacto que puede tener en la salud financiera de la empresa los incumplimientos con la Administración Tributaria.
- Inadecuada gestión financiera en lo relativo a la gerencia de los tributos.
- No tener una metodología o guía, que permita evaluar sistemáticamente el desempeño de la gestión financiera de la empresa.
- No ser empresas con estabilidad financiera en su gran mayoría.

En los últimos cuatro años, los incumplimientos con el fisco por parte de las empresas agropecuarias de la provincia, han ascendido a un promedio anual de 1,3 millones de pesos; donde se pagó por concepto de recargo por mora 826,0 MP (miles de pesos) en el año 2007; 905,2 MP en el 2008; 531,9 MP en el 2009 y 430,0 MP en el 2010. Por multas la cifra ascendió a 914,0 MP en el 2007; 449,9 MP en el 2008; 540,2 MP en el 2009 y 410,0 MP en el 2010. Es decir que han tenido montos totales superiores al millón de pesos en todos esos años, con excepción del 2010 que cerró con 840,0 MP. (Ver Anexo No.2).

A partir de la situación descrita anteriormente, se plantea el siguiente Problema Científico.

Problema.

Las empresas agropecuarias no cuentan con una metodología que les permita realizar una Administración Fiscal.

Objeto de Investigación.

Sistema Tributario Cubano.

Campo de Acción.

Obligaciones con el Fisco de las empresas agropecuarias.

Objetivo General de la Investigación.

Diseñar una metodología que permita una Administración Fiscal en las empresas agropecuarias.

Objetivos Específicos.

- Valorar las características del Sistema Tributario y sus particularidades en la Administración Fiscal de las empresas agropecuarias de Cuba.
- Evaluar el cumplimiento de las obligaciones de las empresas agropecuarias de la provincia de Pinar del Río con la Administración Tributaria.
- Diseñar la metodología para evaluar integralmente la Administración Fiscal en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.

Hipótesis.

Si se aplica una metodología que permita evaluar la Administración Fiscal en las empresas agropecuarias, se contribuirá a disminuir las sanciones pecuniarias por incumplimientos con el fisco y con ello elevar la eficiencia económica de estas.

Métodos de Investigación.

1.-Métodos Empíricos.

- Observación Científica: Se utilizará para identificar las obligaciones fiscales de las empresas agropecuarias y las causas que provocan su incumplimiento. Esto se realizará a partir de la revisión de la bibliografía especializada, la legislación vigente sobre el tema y documentos oficiales.
- Entrevista Semi-estandarizada: La misma incluirá preguntas preestablecidas sobre las obligaciones fiscales de las empresas agropecuarias, así como las causas que provocan su incumplimiento, éstas se realizarán a expertos de la ONAT y a económicos y especialistas del sector de la agricultura en Pinar del Río. En dichas entrevistas se profundizará en todos los aspectos relacionados con el objeto de estudio, aunque no aparezcan en la guía inicialmente elaborada.
- Medición: Se elaborarán resúmenes estadísticos que permitan describir en términos cuantitativos las sanciones por incumplimientos con el fisco y su efecto en las empresas agropecuarias de la Provincia de Pinar del Río.

2.-Métodos Teóricos.

- Histórico: Se aplica con el objetivo de estudiar la evolución de las obligaciones fiscales en el sector agropecuario.
- Ascensión de lo Abstracto a lo Concreto: Será utilizado para el estudio de las causas que provocan el incumplimiento de las obligaciones con el fisco.
- Análisis y Síntesis: Permitirá descomponer el objeto de estudio en todas sus partes integrantes, analizando su incidencia en la eficiencia económica de las empresas agropecuarias, después se estudiará el todo en síntesis y su efecto en los resultados finales.

Resultados esperados.

- ✓ Diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones con el fisco de las empresas agropecuarias de la provincia de Pinar del Río.
- ✓ Aplicación de la Metodología en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.

Capítulo 1. El sistema tributario.

1.1.- Principales enfoques sobre sistemas tributarios en el mundo.

Para introducirse en el estudio del Sistema Tributario, se debe partir del papel del mismo dentro de la economía de cualquier país.

El estado precisa recursos financieros para garantizar el desarrollo de las actividades que tiene priorizadas, esos recursos se denominan ingresos públicos.

La captación de esos ingresos, puede ser de diferentes formas, adquiriendo naturaleza y características diversas, de ahí que produzcan distintos efectos en la economía.

Al valorar los ingresos públicos, será necesario comprobar su posibilidad real de hacerle frente al gasto público, o sea su suficiencia.

El mayor peso de los ingresos de los estados en la actualidad, lo tienen los ingresos tributarios. Esos ingresos son recaudados por la Administración Tributaria según la ley establecida al efecto.

El Sistema Tributario es una relación social que se establece entre el Estado y la persona jurídica o natural, donde el primero exige en virtud de una ley, un tributo al segundo, sin que este último reciba una contraprestación inmediata, esos recursos financieros son utilizados para el sostenimiento de las cargas públicas que benefician a la sociedad a través de los bienes públicos que le son suministrados.

Se afirma que el Sistema Fiscal implica relaciones jurídico-económicas, vinculadas a las acciones de carácter coactivo que ejecuta el Estado para lograr la captación de recursos financieros. Los elementos que componen este sistema, como se vio con anterioridad son la Política Tributaria, la Estructura Tributaria, el Cuerpo Jurídico y la Administración Tributaria.

La Política Tributaria o Política Fiscal, parte de determinadas metas políticas, económicas y sociales, para definir la jerarquía y orden que se le dará a los principios de tributación. La misma, se apoya en instrumentos fiscales que utiliza el Estado

para influir en la marcha de la economía, con el objetivo de maximizar el bienestar económico y social.

Por tanto la Política Fiscal debe responder a los lineamientos de la política económico-social del Estado y funcionar en armonía con los instrumentos de otras políticas macroeconómicas.

La Política Fiscal está enmarcada dentro del Presupuesto del Estado, que sintetiza la orientación política del Estado.

La Estructura Tributaria y el conjunto de figuras que la integran, constituyen el instrumento mediante el cual se materializa la Política Tributaria.

La referida estructura, está compuesta por el conjunto de diferentes impuestos, tasas y contribuciones, así como por el mecanismo concreto para la determinación y liquidación de cada uno de ellos.

El papel de la estructura tributaria en la economía de un país es de gran importancia, por cuanto puede incentivar o desestimular el ahorro, las inversiones, el consumo de determinados artículos o actividades; también es utilizada para estimular la eficiente utilización de los recursos materiales, humanos y financieros.

La Estructura Tributaria depende de varios factores entre los que están: las tradiciones culturales, la facilidad administrativa de recaudación y control, las bases contributivas disponibles, (que están determinadas por la estructura de la producción, la propiedad y el consumo, el grado de apertura de la economía nacional y el nivel de ingresos), el concepto de igualdad y justicia.

Entre las varias figuras que conforman la estructura tributaria, están en primer orden los impuestos a los flujos y stock económicos principales: renta, consumo y patrimonio.

El Cuerpo Jurídico es el que regula el establecimiento y control del Sistema Tributario. Este está compuesto por el conjunto de normas legales que jurídicamente disciplinan y regulan el sistema fiscal. El ordenamiento de la norma fiscal debe ser preciso, completo y con la mayor sencillez y jerarquía legal posibles.

A partir de ese cuerpo legal se reglamenta la normativa técnico jurídica del sistema impositivo de un país, es así que se aplican los procedimientos que sustentan los tributos vigentes en un territorio.

Todo este Cuerpo Jurídico dota a la Administración Tributaria de las normas generales y los procedimientos para aplicar la legislación fiscal, garantizándoles la seguridad legal tanto a los contribuyentes como a la propia Administración Fiscal.

La Administración Tributaria la forman los medios institucionales, recursos y procedimientos tributarios, encargados de aplicar y controlar la normativa fiscal.

Estos son los elementos institucionales que ejecutan la política fiscal trazada.

Tanto el Estado como la Administración Tributaria, deben tener muy en cuenta los cambios que hay en el entorno para adaptarse a ellos con rapidez y reaccionar eficazmente.

Cada día se concede más importancia al fortalecimiento de las administraciones tributarias, como elemento clave en el desarrollo económico.

Entre las modificaciones estructurales de las administraciones tributarias modernas, está la creación de agencias con cierta autonomía en su funcionamiento, sobre todo en lo referido a la gestión de los recursos humanos y a las cuestiones financieras, con el objetivo de lograr mejores resultados para alcanzar el cumplimiento de la misión. Como ejemplo de este particular están, las Agencias de Ingresos Públicos, de Aduanas y del Territorio de Italia, las que aseguran la aplicación del sistema tributario según sus competencias.

Este sistema de agencias se encuentra también en España, Estados Unidos, Irlanda, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Canadá.

El modelo de organización por agencia, se basa en la delegación operativa del sistema fiscal a entes provistos de autonomía económica y de gestión; esto se hace mediante la formalización de un acuerdo, de esta forma se establecerá un convenio entre el ministro de economía y/o finanzas y las agencias fiscales.

La agencia tiene una responsabilidad sobre unos objetivos precisos estrictamente verificados a posteriori.

Con el propósito de mejorar la recaudación tributaria, varios países crearon autoridades de ingresos públicos en Latinoamérica, (Argentina, Perú, Colombia, Venezuela, México, Guyana y Jamaica) y en África, (Ghana, Uganda, Zambia, Kenya, Sudáfrica y Tanzania), así como en Singapur, Malasia y España.

Sus estructuras varían en rango, desde un departamento de gobierno hasta organismos con diversos grados de autonomía.

Aunque se han visto los elementos anteriores por separado, existe una gran relación entre ellos, ya que están totalmente integrados a un sistema: el tributario.

Así se tiene que en el diseño de la política fiscal influye el pensamiento normativo y viceversa; los diferentes impuestos, tasas y contribuciones de la estructura tributaria, tienen que responder a la política tributaria, a su vez la norma jurídica debe estar en armonía con ellos.

De lo dicho hasta aquí se infiere la necesidad de elaborar un diseño coherente del Sistema Tributario, de forma tal que dé respuesta a las condiciones que tiene la economía y tenga un funcionamiento adecuado, por ello, es una práctica de los diferentes Estados, hacer una evaluación de los ingresos públicos en general y de cada figura en particular, relacionándolos con su rendimiento recaudatorio y su eficiencia para dar respuesta al gasto público.

En el análisis anterior se tiene en cuenta también, la influencia que tienen los tributos en la eficiencia y en la asignación de los recursos productivos, así como su contribución a la estabilidad y crecimiento económico.

El Sistema Tributario es uno de los mecanismos con que cuenta el Estado para instrumentar su política económica, el mismo debe contribuir a la salud financiera del país, la estabilidad de los precios, el equilibrio externo, el desarrollo de producciones y servicios, la adecuada correspondencia entre ahorro e inversión, entre otros efectos que de hecho tiene en la economía de una nación.

Aunque cada país tiene su Sistema Tributario, hay rasgos comunes para la mayoría de ellos, entre los que se destacan la coactividad, su carácter normativo y la unilateralidad en el pago.

La coactividad u obligatoriedad en el pago se manifiesta en la relación que se establece entre el Estado y el obligado a hacer el pago, donde el primero aplica el poder fiscal al segundo y le impone una carga económica que contribuirá a sufragar la provisión de bienes públicos. Es decir que en este caso, el Estado exige, impone, lo que se debe aportar, en qué términos y cuantía se debe hacer, sin tener en cuenta la voluntad de los obligados.

Este rasgo está estrechamente vinculado a su carácter normativo, por cuanto, como ya se vio, los tributos en general se establecen por ley.

En la variable impositiva hay unilateralidad del pago, ya que quien hace la erogación, no observa de inmediato una contraprestación en correspondencia con su desembolso.

Hay diferentes criterios para definir los principios de tributación, no obstante, en este trabajo, se comparte el criterio con aquellos que parten del punto de vista normativista, donde se fundamentan estos en las ideas rectoras del sistema social y económico imperante.

Hay un principio fundamental que debe estar presente en cualquier sistema fiscal: el de equidad o justicia social. Si se cumple este, el sistema tributario será más aceptado por los obligados, garantizándose así un alto grado de legitimización social. Todo esto está muy vinculado a la ética y política del Estado, el que debe estar en función de garantizar el bienestar de todos los miembros de la sociedad.

Si la percepción de los contribuyentes es que tienen que soportar cargas públicas injustas, esto estimulará a una elevación de la indisciplina en el cumplimiento con la Administración Tributaria, trayendo mayor elusión y evasión fiscal.

Antes de continuar, es oportuno hacer referencia a qué es la elusión fiscal y qué la evasión fiscal.

La elusión comprende las acciones que realizan las personas para disminuir su carga tributaria pero dentro del marco de la ley. Esto se posibilita por las lagunas, imprecisiones o vacíos de la legislación, o por las características propias de los principios de tributación de un sistema determinado. Las formas más extendidas

internacionalmente son cambios de ciudadanía y domiciliación ficticia en paraísos fiscales, teniendo otras variedades de manifestación.

Por su parte la evasión fiscal es el acto de evadir la ley tributaria, es decir que en este caso el incumplimiento con el fisco se hace a partir burlar o desviarse de lo que está normado al respecto.

Muy vinculado a la equidad está el principio de igualdad, generalidad, proporcionalidad y redistribución.

Se debe ser equitativo en la distribución de las cargas fiscales entre los diferentes obligados, es decir, es necesario tratar de forma igual a los iguales y de forma desigual a los que lo sean.

Al tener en cuenta la equidad en su criterio horizontal, está presente la generalidad, que presupone universalizar los tributos a todos aquellos sujetos que posean una igual capacidad económica.

Por otra parte, el sistema tributario debe tener un tratamiento diferenciado con los obligados que poseen una capacidad contributiva diferente, en este caso se está en presencia de la equidad vertical.

El no tener en cuenta este principio, puede poner en peligro la reproducción del proceso productivo de algunas empresas y otras entidades no lucrativas y necesarias para la sociedad, ya que estas, al aportar al fisco, pueden caer en serias dificultades financieras.

Relacionada con la equidad, está también el requisito de uniformidad, que implica la aplicación de idéntica legislación tributaria en todo el territorio de un país.

Para fijar los tributos, los hacendistas señalan la existencia de tres grandes índices de capacidad económica: la renta, el consumo y el patrimonio, a partir de los cuales se estructura el sistema tributario de cualquier país.

El Impuesto sobre la Renta comenzó a implantarse en los países iberoamericanos entre los años 1920 y 1935, lo que constituyó la principal fuente de recursos de los estados en la mayoría de estos países.

La situación descrita anteriormente, se mantuvo así hasta que se implementó el impuesto general al consumo tipo valor agregado.

Generalmente los sistemas tributarios reconocen como renta al índice de capacidad de pago para quien la obtiene, ya sea persona natural o persona jurídica.

El Impuesto sobre la Renta ha llegado hasta el día de hoy y está presente en las diferentes legislaciones tributarias de los países de Iberoamérica, aunque con distintas denominaciones, así aparece como Impuesto a las Ganancias en Argentina; Impuesto sobre la Renta en Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, El Salvador, Panamá, Perú, República Dominicana y Venezuela; Impuesto sobre Utilidades de la Empresa y Régimen complementario del Impuesto al Valor Agregado en Brasil; Impuesto sobre la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios y el Impuesto a las Actividades Agropecuarias en Paraguay; Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio y el Impuesto a las Rentas Agropecuarias en Uruguay. En Cuba se le denomina Impuesto sobre Utilidades e Impuesto sobre Ingresos Personales, lo que aparece en la Ley No. 73 del Sistema Tributario, aunque hay otras denominaciones de otras legislaciones, como es el Impuesto sobre Ingresos Brutos de Agricultores.

De los países anteriores, hay dos, Paraguay y Uruguay, que no tienen una imposición global a las personas naturales, aunque si gravan a titulares de empresas unipersonales de actividades comerciales, industriales y de servicios, así como un impuesto a las rentas de las actividades agropecuarias por las personas físicas.

El promedio de alícuotas que se aplica a las personas jurídicas es del 26,1 %, (Ver Anexo No. 3), las tasas van desde el 10 % hasta el 35 %, con excepción de Venezuela donde se eleva hasta el 67,7 %.

Hay una tendencia en estos países a adoptar una tasa proporcional para las personas jurídicas, solo Honduras y Venezuela tienen una progresividad en este sentido.

En Alemania, Francia, Reino Unido, Estados Unidos, Italia y Japón, a este tributo se le denomina Impuesto sobre Utilidad o sobre la Ganancia, al igual que en la mayoría

del resto de los países de Europa, donde las tasas van desde el 30 % hasta el 50 %, aunque en el caso de Italia ha estado por encima (55 %).

El consumo de bienes y servicios ha sido gravado históricamente por impuestos, ya sea a partir de imponer sobre todos los consumos impuestos generales, o sobre consumos específicos de bienes y servicios determinados.

En cualquier sistema tributario moderno, está presente el Impuesto sobre las Ventas, siendo este el más importante de todos los que recaen sobre el consumo. Es un impuesto indirecto y se construye a partir de las ventas que realicen aquellos sobre los que recae la obligación de aportarlo. Aquí la carga tributaria llega al consumidor, haciéndose de esta forma una traslación hacia delante de la carga impositiva.

Constituye una de las más importantes fuentes de ingresos públicos, al igual que el impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre el consumo puede ser monofásico o plurifásico. En el primer caso el impuesto recae sobre el precio íntegro de todas las ventas en una sola fase del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios, pudiéndose establecer sobre los: los fabricantes, los mayoristas o los minoristas. El plurifásico recae sobre el precio íntegro de todas las ventas en las diferentes fases de producción y distribución.

El Impuesto sobre las Ventas ha evolucionado, teniendo hoy la variedad del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el que tiene una gran potencia recaudadora en la actualidad. El IVA fue implantado desde 1967 en los países miembros de la Comunidad Económica Europea (CEE).

En los estados miembros de la CEE, el tipo impositivo del IVA no puede ser inferior al 15 % y no tienen un límite máximo.

Unido a ese tipo general, los países miembros tienen la posibilidad de aplicar uno o dos tipos reducidos a determinados bienes y servicios. (Ver Anexo No. 4)

En todos los países de Iberoamérica están presentes los impuestos al consumo general y específico que se han visto aquí, aunque con denominaciones diversas. Así se tiene que se gravan las bebidas alcohólicas, el tabaco y los hidrocarburos

entre otros. Cabe destacar que Brasil es la excepción por cuanto allí no existen los impuestos específicos, esto no quita que esos productos estén gravados con una mayor tributación que el resto de los bienes, a partir de tipos impositivos más elevados en el impuesto general al consumo.

En Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala y Honduras, cada impuesto especial ha nacido de forma aislada a partir de las necesidades de recursos para la Hacienda Pública.

Hay otros países que presentan características comunes en lo referido a estos impuestos especiales, tal es el caso de México, Nicaragua, Perú y Uruguay.

Los tipos de gravámenes varían mucho más de un país a otro, aplicándose dos modelos básicos el ad valorem y el específico.

En Argentina, Ecuador, Perú, República Dominicana, Uruguay y Paraguay, el alcohol y las bebidas alcohólicas se gravan con impuestos ad valorem, es decir, impuestos con tipos impositivos porcentuales que se aplican sobre bases imponibles formadas por el precio cobrado por el fabricante o tras la primera transmisión de estos bienes.

Otros países como Panamá, Venezuela, Bolivia y Guatemala, utilizan el modelo específico, mientras que El Salvador y Costa Rica presentan un sistema mixto, tipo ad valorem y específico a la vez.

Se tiene entonces que en Costa Rica las bebidas alcohólicas tributan 18.70 colones por unidad de consumo más el 10 % del precio de venta de la fábrica y en El Salvador, se exige un tipo de 5 centavos el colón por grado alcohólico y litro de producto más el 20 % del precio de fábrica.

Es usual que la tributación más elevada sea para las bebidas de más alta graduación, por solo citar un caso, en Argentina, con sistema ad valorem, el vino tributa al 2,5 %, la cerveza al 4 % y el whisky al 30 %. Se destaca Ecuador donde la mayor tributación entre los productos alcohólicos lo tiene la cerveza con el 30,9 %, estando por encima del resto de las bebidas alcohólicas que gravan el 26,78%.

Los impuestos al consumo son de elevada potencia recaudatoria, bajo costo de gestión y simple administración, las que son sus ventajas más significativas, sin

embargo, tienen como desventaja que afectan el nivel de precios, (se trasladan a este) y son globalmente regresivos respecto a la venta.

Los impuestos indirectos generan ingresos sin tener en cuenta la situación de las personas naturales o personas jurídicas sobre las que recae el pago de los mismos.

Este tipo de impuesto incide en la curva de la demanda ya que al aumentar el impuesto y por tanto elevarse el precio, la demanda se contrae.

Otra de las bases contributivas de los sistemas fiscales, es la imposición al patrimonio o a la riqueza, que puede gravar la transferencia de propiedad o simplemente su posesión o tenencia.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y grava el patrimonio neto de las personas físicas, se calcula basándose en el valor de todos los bienes del sujeto pasivo.

Según sus detractores, es un impuesto incómodo de justificar ya que afecta bienes que ya han sido gravados.

Sin embargo, sus partidarios argumentan a su favor que ayuda a la redistribución de la riqueza.

En este trabajo se comparte el criterio de algunos autores que plantean que este impuesto tiene incidencia en la redistribución de la riqueza, pero su valor fundamental radica en servir de complemento de control de otros tributos, en lo fundamental el Impuesto sobre la Renta a las Personas Físicas y los que gravan las transmisiones de elementos patrimoniales.

Para fijar el gravamen de este impuesto hay diferentes criterios, entre los que están:

- Si se grava al total de los tipos de propiedad o solo a algunas.
- Si es sobre los valores brutos o sobre los netos, (deduciéndoles las cargas y obligaciones).
- Si se grava la posesión o tenencia de la propiedad solamente o si además se tendrá en cuenta la transmisión de los bienes.

El Impuesto sobre el Patrimonio se aplica a personas naturales fundamentalmente, aunque en algunos lugares se grava a personas jurídicas y existe en varios países,

principalmente de Europa como Suiza, Noruega y Francia. La base imponible es el valor neto del patrimonio del sujeto.

Otra de las tendencias en los sistemas fiscales modernos, es establecer impuestos de carácter ecológico. Resulta primordial que todos los Estados, tengan como objetivo elevar la calidad del medioambiente, buscando un equilibrio entre el desarrollo sostenible y la naturaleza, lo que se hace a través de medidas y disposiciones establecidas entre las que pueden estar las de carácter tributario.

La sostenibilidad significa integrar el medio ambiente en la política económica, ello exige tener en cuenta indicadores sociales y ambientales en la toma de decisiones.

Los impactos negativos en el medio ambiente, producto a la acción irresponsable del hombre, han ido desarrollando una fuerte conciencia ecológica, principalmente en los países desarrollados dado el alto nivel de contaminación provocado por sus industrias, automóviles y en general por el modo de vida llevado en los últimos decenios.

A partir de esas condiciones, se ha venido formando una corriente doctrinal que propugna una Reforma Fiscal Verde, llamada a sustituir los modelos tributarios tradicionales.

En este escenario se debe definir el concepto de Impuesto Ambiental o Impuesto Ecológico, que en este trabajo se comparte con el dado por Kogels en la Internacional Fiscal Association en 1995, donde afirma que “es aquel que se refiere a los instrumentos impositivos destinados a mejorar el medioambiente a través de la influencia de las decisiones económicas de los seres humanos”⁵

Esto quiere decir que el Impuesto Ambiental no tiene como finalidad la recaudación, sino que lo que lo define como tal, es el hecho que en la práctica el principio de “quien contamina paga”, logre cambiar el comportamiento del contribuyente en el entorno natural.

⁵ Citado por: Gago, A. La Reforma Fiscal Verde: Consideraciones para el caso español. Disponible en <http://www.larevista.cat/documents/200804-lopezguzman.pdf>.

Lo expuesto anteriormente significa que, el Impuesto Ecológico debe incentivar conductas tendientes a la conservación del medioambiente, siendo esto lo que lo caracteriza como tributo ambiental, y no la utilización de los recursos obtenidos en sufragar determinados gastos de carácter medioambiental.

1.2 El sistema tributario cubano.

1.2.1 Surgimiento y desarrollo del sistema tributario cubano.

La presencia de los colonizadores en Cuba trajo desde muy temprano la captación de tributos, aunque no se puede decir que en esta época había un sistema tributario en toda su plenitud.

A partir de los primeros momentos de la colonización, en Cuba aparecen funcionarios fiscales designados por el rey, así se conoce que en 1512, se envió por la corona un fundidor marcador de oro nombrado Hernando de la Vega y al año siguiente ya se contaba con un tesorero, que recibía los tributos o contribuciones fijadas.

Lo primero que tuvieron que pagar en Cuba los dedicados a la actividad del oro, fue una contribución del 20 % del oro extraído.

Poco después se implanta el pago de derecho aduanal, que consistía en el 75 % del valor de las mercancías que entraban o salían de Cuba.

Hay que decir que ya desde esa época, hubo algunos bienes exentos de impuestos al entrar al país, entre los que estaban bestias, ganados y alimentos, siempre que estuvieran destinados al uso personal de quien los introducía.

A partir de que se comienzan a fundar iglesias, éstas se dan a la tarea de cobrar el diezmo a los feligreses, lo que consistía en una contribución del 10 % en especie, que abarcaba productos de la agricultura y la ganadería, parte del diezmo iba a las cajas reales.

En 1635 se fija en La Habana un arancel para los principales artículos que entraban a la capital, como era el pescado, sebo, sal y carne.

Durante 1818 y 1920, entraron a la isla más de diez mil colonos, atraídos por un plan de colonización que autorizaba una exención de impuestos por cosechas, diezmos y por la venta de los productos cosechados por quince años.

Más tarde, en 1875, se suprimieron todos los derechos que pagaban por las mercancías vendidas de un punto a otro del país y se hace una rebaja de impuestos a la ganadería y la exención de todo gravamen a la fabricación de tabacos.

Entre 1825 y 1851 se suprimen aduanas interiores e impuestos a industrias, pero se aumentan y crean otros impuestos, por ejemplo cada hombre blanco de Cuba, debía pagar 36 pesos anuales de impuestos, en cambio en España, la contribución no pasaba de 2,50 pesos por persona.

Más adelante, en 1867 se crea una contribución directa sobre los capitales invertidos en Cuba y se mantienen las rentas de aduana.

Este orden de cosas, fue muy criticado por Carlos Manuel de Céspedes y pasó a ser otra de las causas para el desencadenamiento de la Guerra de los Diez Años.

La contribución industrial y comercial fijada en 1867, fue ampliada por la Orden Militar No. 254 del gobierno interventor en 1900, la misma fija tributos por concepto de utilidades a los bancos, sociedades por acciones, empresas de ferrocarril y de navegación. Más tarde la Ley de julio de 1917, hizo extensivos los impuestos mencionados anteriormente, a las utilidades derivadas del cultivo y exportación del azúcar.

En 1925 la Ley de Obras Públicas, crea el Impuesto sobre la Renta o Producto de Bienes Inmuebles o Derechos Reales de Cerco o Hipoteca.

Durante los años sucesivos, estas leyes sufren algunas modificaciones, hasta que en el año 1929 se dicta la Ley No. 29: Ley de Emergencia Económica, la que estableció entre otros, el Impuesto General de Utilidades.

Los impuestos fueron utilizados por los distintos gobiernos corruptos que existieron en Cuba hasta el año 1959, lo que les permitió aumentar sus riquezas personales, cabe señalar a modo de ejemplo que en el gobierno de Carlos Prío por cada peso

que debía ingresarse al Estado, se malversaban ochenta centavos, ingresando solamente el 20 %, el ministro de Hacienda en este gobierno, era su propio hermano. La situación descrita anteriormente, es la que tiene al país en 1959 al tomarse el poder por la Revolución. Aquí termina la etapa colonial de los tributos en Cuba.

A partir de entonces se comienzan a modificar las diferentes leyes y resoluciones existentes y los impuestos van a ser utilizados en beneficio de la sociedad y no para enriquecer a unos pocos, es así como comienza la etapa de la revolución lo relacionado con los tributos del país.

Con ese objetivo el 14 de julio de 1959, se dicta la Ley No. 447 denominada de Reforma Tributaria, la que estableció el primer régimen fiscal después del triunfo revolucionario y tenía como objetivo utilizar el impuesto como un instrumento para acelerar el desarrollo de la economía nacional. En esta ley se establecía un impuesto general sobre los ingresos a que estaban obligadas las personas naturales o jurídicas cubanas por todos sus ingresos y extranjeras por sus ingresos obtenidos en Cuba.

En este período el país fue transformando el sistema de propiedad sobre los medios de producción, surgiendo la propiedad social, paralelamente fue debilitándose y desapareciendo la actividad privada. De esta forma, la legislación que había pierde vigencia, por lo que, en enero de 1962 se dicta la Ley No. 998, encaminada a garantizar un sistema fiscal que permitiera avanzar hacia un desarrollo económico-social socialista.

Con la Ley No. 998, se eliminan la concesión de múltiples beneficios a los empresarios inversionistas, impuestos indirectos y el gravamen en igual forma y cuantía a los trabajadores, sin tener en cuenta las desigualdades salariales y los niveles de ingresos. Se establecieron las obligaciones de las empresas estatales con el Presupuesto y se dispuso que la seguridad social fuera sufragada por las empresas.

En el año 1966 es eliminado el Ministerio de Hacienda, reduciéndose la función del presupuesto a la asignación de recursos monetarios para efectuar los pagos por

concepto de salario y otras reclamaciones monetarias con la población y el pequeño sector privado.

Esta es una etapa en la que no hay un reconocimiento a la necesidad de mantener las relaciones monetario mercantiles y la Ley del Valor en la construcción del socialismo en Cuba, así en junio de 1967, se pone en vigor la Ley No. 1213 que modificaba en gran medida a la Ley No. 998 de 1962, entre otras cuestiones se aprobaba lo siguiente:

- Eximir del pago de todo tipo de impuestos al sector estatal.
- Eximir del pago de todo tipo de impuestos a las personas naturales y a las jurídicas dedicadas a la explotación agrícola, pecuaria o pesquera y dispuso la cancelación de todos los adeudos fiscales contraídas por dichas personas.
- Dejar exento de todo impuesto, los salarios o remuneraciones de los trabajadores cualquiera que fuera el empleador.

La Ley No. 1213, deja vigente el impuesto a los ingresos de los empresarios, socios, gerentes y administradores de empresas privadas.

La nacionalización de casi el total de las industrias, comercios y servicios del sector privado, así como el retiro de una parte significativa de las representaciones comerciales extranjeras acreditadas en Cuba, conllevó prácticamente a la desaparición del sector privado en la economía del país.

Desde entonces y hasta el año 1981, en la práctica, hubo una política de casi absoluto abandono del control y cobro de los impuestos vigentes en Cuba.

Aunque en noviembre de 1976, con la promulgación de la Ley No. 1323 “De la Organización de la Administración del Estado”, se aprueba entre otros organismos el Comité Estatal de Finanzas (CEF) y en 1977 se reinstaura el Presupuesto del Estado, no es hasta julio de 1980, que se pone en vigor el procedimiento para la elaboración, aprobación, ejecución, control y liquidación del Presupuesto, con la promulgación de la Ley No. 29 del Sistema Presupuestario del Estado.

A pesar de lo expuesto anteriormente, desde 1976 se fueron estableciendo de forma experimental algunas instituciones tributarias a través de resoluciones dictadas por el

CEF, las que se reafirmaron en el Decreto Ley No. 44 de 1981, el cual tenía el objetivo de lograr que el Presupuesto del Estado recibiera los ingresos provenientes de las empresas y unidades presupuestadas estatales así como de otras organizaciones.

Con relación al sector no estatal, ya había disposiciones específicas desde 1977, como las referidas al trabajo por cuenta propia, agricultores pequeños, cooperativas agropecuarias, impuesto sobre documentos.

En esta legislación también se consideraban otros ingresos de carácter no tributario, como los provenientes de multas por contravenciones.

El sistema fiscal para el sector externo no estatal, quedó regulado en febrero de 1982 por el Decreto Ley No. 50 sobre asociaciones económicas entre entidades cubanas y extranjeras, que tenía en cuenta a las empresas mixtas y demás asociaciones económicas con extranjeros. Más adelante se aprobaron diferentes disposiciones del CEF sobre esta materia. No obstante, esta legislación no fue aplicada hasta el año 1991 que comenzaron a aprobarse las primeras empresas mixtas en el país.

1.2.2 - El sistema tributario cubano actual.

Desde finales de los años 80 y principios de los 90 del siglo pasado, Cuba fue testigo de una profunda crisis, que se fue agudizando hasta llegar al año 1993 en que la economía cubana tocó fondo, la referida situación se debió al efecto que tuvo en la vida socio económica del país, el derrumbe del campo socialista con la Unión Soviética y el recrudecimiento del bloqueo impuesto por Estados Unidos desde 1962. Como respuesta a esta realidad, el gobierno cubano adoptó un grupo de medidas, entre las que estuvo la promulgación de la Ley No. 73 del Sistema Tributario del 4 de agosto de 1994, la creación de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT) en mayo de 1995 y la puesta en vigor del Decreto Ley No. 169 de las Normas Generales y Procedimientos Tributarios, el 10 de enero de 1997. Ello permitió mayor recaudación de los ingresos públicos a partir de gravar nuevas formas de organización económica, que se desarrollaron en las nuevas condiciones

de la economía del país, el que se vio en la necesidad de insertarse en un mundo comercial y productivo mucho más competitivo y agresivo.

El nuevo sistema tributario, permitió ir saneando las finanzas internas y garantizar los recursos financieros imprescindibles para mantener las conquistas de la revolución.

Al igual que otras reformas tributarias, la de Cuba debía lograr una legítima aceptación social, la misma se caracterizó por lo siguiente:

- Que la Política y Estructura Tributaria garantizara la distribución equitativa de la carga impositiva.
- Un ordenamiento jurídico que facilitara su aplicación garantizando un equilibrio entre los deberes y derechos de los sujetos de las obligaciones tributarias.
- Un diseño de una Administración Tributaria fuerte y eficaz con un enfoque de servicio al contribuyente transparente e imparcial al aplicar la legislación tributaria.

El Sistema Tributario Cubano es mixto con centralización normativa, ya que coexisten varias formas de propiedad (personal, estatal, mixta, privada, de organizaciones políticas y de masas).

Actualmente el sistema presenta debilidades funcionales y estructurales, por lo que no ha podido cumplir cabalmente con todos sus objetivos iniciales, habiéndose quedado rezagado respecto a las nuevas condiciones económicas del país.

Se hace oportuno hacer una valoración del cumplimiento de los principios tributarios más generalizados.

Cuba clasifica como uno de los países con la distribución de la renta más equitativa, debido al nivel de transferencias por el lado del gasto que se realiza a los sectores de bajos o nulos ingresos, es decir, se cumple con el principio de **equidad**, sin embargo, como el sistema se basa en la imposición indirecta, se afecta la proporcionalidad en términos relativos, lo que incide mucho más en las personas de menores ingresos.

La generalidad no es absoluta, por cuanto el impuesto sobre la renta de personas físicas recae sobre determinados sectores de la población. Los ingresos generales

que se reciben como salario, no están sujetos a imposición, lo que demuestra que existe equidad vertical pero no horizontal.

En cuanto al principio de la **legalidad**, en Cuba los tributos no están establecidos en leyes independientes como es lo que más abunda en el mundo de la tributación, aquí existe una sola ley, la No. 73 del Sistema Tributario y las especificaciones en las formas, términos y condiciones de pago, hechos imponible y bases imponibles, son establecidos por disposiciones legales de menor jerarquía, no obstante, en opinión del autor, se cumple este principio.

Con relación a la **neutralidad**, el sistema tributario cubano no se puede clasificar como neutro en términos absolutos, ya que hay una marcada intervención del Estado en la economía, donde se utilizan instrumentos fiscales para regularla, incorporando determinadas distorsiones en el consumo de los agentes. Como ejemplo de lo anterior, está el impuesto de circulación y la tributación de las empresas extranjeras entre otros, donde los regímenes fiscales dentro de una misma figura varían.

No se cumple con la **simplicidad**, ya que este sistema es sumamente complejo, por la cantidad de figuras (158) y la diversidad de bases imponibles y tipos impositivos que tiene.

La estructura tributaria, como ya se dijo, se reparte en 11 impuestos, 3 tasas y una contribución, según se establece en la Ley No. 73 del Sistema Tributario.

También está establecido el impuesto de circulación desde antes de promulgarse esta ley, el cual se mantiene vigente. Sobre este último hay autores que cuestionan si es un impuesto o no, aunque se está captando en la actualidad y tiene un peso significativo en el total recaudado.

Además de lo anterior, la Administración Tributaria cubana capta otros ingresos no tributarios provenientes del sector estatal, como el rendimiento de la inversión estatal, la depreciación, las ventas de activos fijos tangibles y otros del sector no estatal como es el caso de las multas.

De acuerdo con el criterio territorial, el Sistema Tributario otorga participación a los gobiernos locales en algunos ingresos, específicamente los provenientes del

Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo y el Impuesto del Transporte Terrestre, así como una parte del Impuesto sobre Utilidades de las empresas de subordinación nacional enclavadas en el territorio del municipio.

El índice de dispersión es alto ya que existe diversidad de figuras tributarias, como ya se dijo, de ellas las más representativas son la de los Impuestos sobre las Ventas, el de Circulación y el Especial a Productos, en los que el análisis se dificulta, pues hay diversos tipos impositivos concentrados en 43 párrafos.

En el caso del Impuesto sobre Utilidades, se establecen varios tipos impositivos: 35 % para el sector estatal, 30 % para la inversión extranjera, una escala progresiva para las Cooperativas de Producción Agropecuarias (CPA) y Unidades Básicas de Producción Cooperativa (UBPC) del sector cañero, el Impuesto sobre Ingresos Brutos para Agricultores Pequeños que también es con tasas que van incrementándose según lo hace el monto de ingresos.

Aunque no es objetivo de este trabajo hacer una propuesta de modificación del Sistema Tributario actual de Cuba, en opinión del autor hay algunos aspectos en los que el país debe trabajar para hacerlo más funcional, estos son:

- Crear las condiciones para comenzar a sustituir paulatinamente el Impuesto de Circulación por el de Ventas. Esto ayudaría al control y cálculo del referido impuesto.
- Establecer cada impuesto en un solo cuerpo legal, preferiblemente una ley, que establezca los sujetos, términos, formas y condiciones de pago de cada tributo. De esta forma se le daría una mayor jerarquización a los tributos y permitiría disminuir la dispersión actual de la legislación.
- Unificar impuestos de naturaleza común como el establecido sobre el transporte terrestre y el de la propiedad o posesión de determinados bienes.
- Simplificar las fórmulas de cálculos y la determinación de las bases imponibles.
- Introducir otros impuestos con orientación al cuidado y conservación del medio ambiente. (Impuestos Ecológicos o Ambientales).

Al analizar los cuerpos jurídicos y los procedimientos, el Sistema Tributario se caracteriza por tener una amplia dispersión legislativa y estrecha conexión con la legislación contable con trascendencia fiscal. Como sistema, está refrendado en la Ley No. 73 de 1994, aunque se mantiene el Impuesto de Circulación que es una figura establecida con antelación en el Decreto Ley No. 44 de 1981.

La objetividad normativa, que deben cumplir las normas de cualquier ordenamiento jurídico, se ve afectada, por cuanto en la actualidad hay una parte de la legislación vigente, que no responde a la realidad económica y social imperante en el país.

La legislación sustantiva, al igual que en otros países, grava la renta, el consumo y el patrimonio. Así aparece gravada la renta a personas naturales con el Impuesto sobre Ingresos Personales y el Impuesto sobre Ingresos Brutos a Agricultores Pequeños, mientras que la renta a personas jurídicas es a través del Impuesto sobre Utilidades y el Impuesto sobre Ingresos Brutos, según el caso.

El consumo aparece gravado por el Impuesto sobre las Ventas, Impuesto Especial a Productos y el Impuesto de Circulación. Por su parte el patrimonio se grava a través del Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias, Impuesto sobre el Transporte Terrestre y el Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes (entre los que están embarcaciones, viviendas, solares yermos y fincas rústicas), este último impuesto está poco desarrollado en su aplicación práctica, solamente está bastante consolidado lo referido a las embarcaciones.

Están establecidos además, el Impuesto sobre los Servicios Públicos, el Impuesto sobre Documentos, el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, el Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente, la Contribución a la Seguridad Social que incluye una contribución especial por este concepto, así como las Tasas por Peaje, por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial y por los Servicios de Aeropuerto a Pasajeros.

Con relación a los impuestos sobre la protección del medio ambiente, en opinión del autor de este trabajo, es un tema que apenas se ha desarrollado en Cuba.

Aunque hay legislación específica dirigida al cuidado del medioambiente, en la práctica se ha demostrado la utilidad de aplicar sistemas fiscales de carácter ecológico, lo que tiene una influencia positiva en la acción del hombre con el medio que le rodea.

Para lograr encauzar una reforma fiscal ecológica en cualquier país, es necesario tener una Política Fiscal que responda a ese objetivo, por lo que es imprescindible contar con una sólida voluntad política en este sentido.

Cuba tiene la necesidad y la posibilidad de valorar la introducción de impuestos medioambientales en el país, por cuanto existen las condiciones para ello, destacándose el reconocimiento de la importancia del tema por la máxima dirección del país, así como un grupo de actividades que generan efectos negativos en el medioambiente y contar con personal calificado para configurar y controlar los impuestos ecológicos.

1.2.3 – La Administración Fiscal en las empresas agropecuarias.

Para llegar a comprender qué es la Administración Fiscal de las empresas agropecuarias, se debe partir del concepto de administración y después hacer referencia al fisco.

La administración es el “proceso de planificación, organización, dirección y control del trabajo de los miembros de una organización y de usar los recursos disponibles de la organización para alcanzar las metas establecidas”.⁶

Es decir que el proceso administrativo de cualquier organización se basa en cuatro funciones: la planificación, la organización, la dirección y el control, donde:

La planificación implica que los que tienen que administrar, tengan bien definidos los objetivos a lograr y piensen con antelación el plan a seguir para alcanzarlos, o sea, que no se base en improvisaciones o corazonadas.

La organización es un proceso para ordenar y distribuir el trabajo, así como la autoridad y los recursos entre los integrantes de una entidad.

⁶ Stoner J.A. (2004). Administración. La Habana. Ediciones Balcón de la Escuela de Altos Estudios de Hotelería y Turismo. (p7)

Es en esta parte del proceso de administración, en la que se establece una estructura de las relaciones y el papel de todos los individuos en la entidad.

La dirección es impulsar, influir, mandar a los miembros y grupos de la organización para que realicen las tareas necesarias para cumplir los planes aprobados.

Los directivos deben establecer un ambiente adecuado para lograr que sus empleados hagan el mayor esfuerzo en función de alcanzar las metas fijadas.

El control comprende el establecimiento de sistemas que permitan medir los resultados que se van logrando, de forma tal de poder relacionar lo obtenido con los logros anteriores y con los planificados, a fin de corregir las desviaciones de los estándares fijados.

Las cuatro funciones de la administración enunciadas con anterioridad, deben estar presentes en cualquier actividad que se pretenda encauzar al cumplimiento de determinados fines, es decir, que para administrar cualquier sector y/o eslabón organizativo, se deberán tener presente las mismas.

Para hacer referencia a la administración fiscal, se debe entonces partir de lo que se conoce como fisco.

En el Pequeño Larousse, Diccionario Enciclopédico, se define como “tesoro del Estado”

Por tanto, cuando se habla del fisco se hace referencia al pecunio estatal, sin embargo en cualquier sistema tributario, como ya se ha visto, participan los contribuyentes y el Estado, es decir, que en la Administración Fiscal hay que tener en cuenta tanto al sujeto activo (el Estado), como al sujeto pasivo (los contribuyentes, perceptores o retentores).

Aunque el concepto de Administración Fiscal en la bibliografía consultada se refiere solamente a la Administración Tributaria, es decir, que se ve como la gerencia del sistema tributario por parte del Estado, en este trabajo se hará referencia a la administración de las relaciones del contribuyente con el fisco.

Es decir que, lo más usual, lo que se ve en la amplia bibliografía que hay sobre el tema, es la Administración Fiscal desde el punto de vista del Estado. Aquí se atenderá la otra parte, la referida al contribuyente.

Partiendo de lo expuesto anteriormente, es que aquí se hace referencia a la Administración Fiscal desde la empresa, ya que esta es uno de los elementos fundamentales dentro del sistema tributario.

De esta forma se puede llegar a una definición de lo que el autor entiende como Administración Fiscal de una Empresa Agropecuaria, la que aparece a continuación:

La Administración Fiscal de la Empresa Agropecuaria, es el proceso de planificar, organizar, dirigir y controlar las relaciones de esta con la Administración Tributaria.

Se plantea como un proceso porque el administrador de las relaciones con el fisco, debe llevar a cabo sus acciones de forma sistemática, en función de mantener las referidas relaciones estables y sin sorpresas para la empresa.

La planificación de todo lo relacionado con la Administración Tributaria y que le atañe a la empresa, implica prever con anticipación su comportamiento en el futuro, por ello el administrador financiero deberá tener identificadas las obligaciones que tiene su empresa con el fisco y partiendo de ellas, elaborará un plan que garantice el cumplimiento cabal de las mismas.

Por su parte la organización implica disponer y destinar el trabajo, la autoridad y los recursos a los encargados de administrar las relaciones con el fisco, de forma tal que puedan lograr los objetivos de la organización.

La dirección conlleva a influir y motivar a todos los implicados en las relaciones con la Administración Tributaria, desde el director como responsable principal del funcionamiento del total de las actividades de la entidad, hasta el jurídico o la persona designada para mantener actualizada la legislación con incidencia fiscal y demás miembros de la empresa que tengan alguna incidencia en los hechos imponibles o cualquier otra obligación fiscal.

El control permitirá una retroalimentación o seguimiento del cumplimiento de los objetivos planificados.

Queda claro entonces, que la Administración Fiscal de una empresa agropecuaria no puede ser un acto aislado que solo tenga en cuenta los pagos al Presupuesto del Estado, sino que implica contar con todo un proceso organizativo de trabajo, bien pensado, que garantice que no existan imprevistos en lo relativo a las relaciones con la Administración Tributaria.

A criterio del autor de este trabajo, una empresa debe analizar de forma sistemática sus relaciones fiscales, de forma tal que pueda establecer un funcionamiento estable de las mismas, sin tener que enfrentar desembolsos abruptos de recursos financieros debido a incumplimientos con el Presupuesto del Estado.

En este sentido hay un grupo de acciones que se pueden llevar a cabo como son:

- Inventario de la Legislación Tributaria que hay en la empresa. (Para su actualización).
- Revisión del cumplimiento de los deberes formales de la empresa.
- Análisis periódico del desempeño en las relaciones con el fisco.
- Revisión de las bases imponibles.
- Estudio de los hechos imponibles. (Posibilidad de aplazarlos o fraccionarlos donde sea necesario).
- Análisis de los recursos financieros de la empresa y su relación con los pagos al fisco.
- Posibilidades de aplazamientos de pago con terceras personas.
- Revisión de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades.
- Revisión de los modelos declaración-pago.
- Adecuada interpretación de la legislación tributaria.
- Identificar como riesgos de la empresa aquellos que se refieran a sus obligaciones con el fisco.

¿Qué se hace hoy en las empresas agropecuarias de los aspectos enunciados anteriormente?

En el próximo capítulo se tratará de dar respuesta a esta interrogante.

Capítulo 2. Diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas agropecuarias en la provincia de Pinar del Río.

2.1.-Las obligaciones de las empresas agropecuarias con el fisco.

Todo Sistema Tributario se apoya en una relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, el primero, está formado por una o más entidades que están encargadas de llevar a cabo la administración de todo lo relacionado con los tributos, es decir, que en la relación jurídica tributaria, el sujeto activo es el Estado como ente acreedor de los tributos, y ejerce esa facultad a través de los órganos de la Administración Tributaria.

En Cuba la máxima autoridad de la Administración Tributaria es el ministro del Ministerio de Finanzas y Precios, en tanto que la ONAT (Oficina Nacional de Administración Tributaria), y la Aduana General de la República, son las personas jurídicas encargadas de ejercer las funciones administrativas de carácter tributario, o sea la gestión, control, determinación, recaudación y fiscalización de los tributos establecidos por la ley.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, según se afirma en el artículo 26, Capítulo IV del Decreto Ley No. 169 de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios, es aquel que según la ley, debe cumplirla como contribuyente, retentor o perceptor.

“La condición de sujeto pasivo puede recaer, en general, en todas las personas naturales o jurídicas.

A los efectos tributarios tendrán la consideración de sujetos pasivos, las comunidades de bienes, las herencias yacentes y demás entes que careciendo de personalidad jurídica propia las leyes tributarias les otorguen tal condición de sujetos pasivos.”⁷

Hay otros conceptos que hay que dominar para analizar las obligaciones tributarias, como son los de contribuyente, hecho imponible, retentor y perceptor, a los que se hará referencia a continuación.

⁷ Decreto Ley No.169 (1997). De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios. (p9)

Contribuyente es la persona natural o persona jurídica que está obligada a tributar según imposición de la ley, debido a la realización de un hecho imponible en determinado momento o lugar.

El hecho imponible se refiere a la actividad, acto o negocio de carácter jurídico o económico cuya realización origina la obligación tributaria establecida por la ley.

Retentor es la persona natural o persona jurídica, que debido a las funciones, actividad, oficio o profesión que realiza está obligada a retener el importe de un tributo para después ingresarlo al Presupuesto del Estado.

En la Ley No. 73 del Sistema Tributario Cubano, se plantea que el retentor, está obligado a retener el importe de un impuesto, tasa o contribución para su posterior liquidación e ingreso⁸, aunque en la práctica la liquidación del impuesto la hace el contribuyente a través de la declaración jurada que presenta a la Administración Tributaria al finalizar cada período fiscal.

En la legislación tributaria se define al perceptor como la persona natural o jurídica que la propia norma legal lo obliga a cobrar el importe de un tributo para ingresarlo al Presupuesto del Estado en lugar del obligado.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales, puede ser verificado por la propia empresa o por personal especializado externo, así se tiene que la entidad puede hacer una autoevaluación de este tema apoyándose en sus especialistas del área económica o en los auditores internos en caso que los tuviera. También puede ser comprobado por auditores externos del organismo.

Otra de las vías para hacer esta evaluación, es a partir de la solicitud de una consultoría económica con este objetivo.

Ninguna de las formas descritas hasta aquí, conlleva a sanciones por parte de la Administración Tributaria, sin embargo, hay otros sujetos encargados de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, éstas son las autoridades de la ONAT,

⁸

Ley No. 73 (1994). Del Sistema Tributario Cubano. (p 5-6)

que siempre que detectan alguna indisciplina con trascendencia tributaria, imponen una sanción pecuniaria al infractor.

Ahora se pasará a ver cada una de las vías por las que se puede comprobar el cumplimiento de las obligaciones de las empresas agropecuarias con la Administración Tributaria.

- Auto evaluación por los especialistas del área económica.

Para lograr una revisión detallada del cumplimiento de los deberes formales y no formales por especialistas del área económica de una empresa, se debe conocer bien qué está legislado al respecto, para lo cual es imprescindible contar con una guía de revisión que abarque todos los aspectos que se deben comprobar, esto no existe hoy en las empresas de la agricultura de la provincia.

- Evaluación por auditores externos y auditores internos.

Todos los auditores cuentan para su trabajo con guías de auditoría, en las que se apoyan para realizar su trabajo, en la mayoría de estas, aparece recogida la verificación del cumplimiento del pago de tributos con el Estado, no obstante, esa revisión no siempre se hace con la profundidad y amplitud necesaria, lo que se demuestra, cuando se realiza una comprobación por los auditores de la ONAT y como resultado hay determinaciones administrativas de deudas con el Presupuesto del Estado en las referidas empresas.

Otro punto débil que tiene la verificación por los auditores, con excepción de los de la ONAT, es la correspondiente a las obligaciones formales con el Fisco, las que casi nunca se revisan a pesar de que hay frecuentes incumplimientos.

- Evaluación por los consultores

La consultoría económica, es un servicio especial al que pueden acudir los directivos de las empresas cuando tengan necesidad de solucionar algún problema relacionado con la economía.

Los métodos y principios a aplicar son los mismos tanto para consultores internos como para los externos. El manual que se propone en este trabajo para valorar el

pago de los impuestos en las empresas agropecuarias será de utilidad para cualquier consultor de este tema en el sector agropecuario del país.

Toda consultoría debe tener definidos los objetivos que se desean alcanzar; para la referida al pago de los impuestos en las empresas agropecuarias, se proponen los que aparecen a continuación.

- Realizar diagnósticos y capacitar al personal del área económica, en la legislación sobre los impuestos a pagar por las empresas agropecuarias.
- Asesorar la implementación del Plan de Acción que dé respuesta a los problemas detectados.
- Impartir cursos, entrenamientos y talleres de capacitación en Legislación Tributaria para empresas agropecuarias.

El trabajo del personal encargado de revisar los impuestos, ya sean especialistas del área económica, auditores internos o auditores externos, debe ser ágil y preciso, ya que el recargo por mora es progresivo y mientras más tiempo transcurra se va elevando el monto a pagar.

- Verificación por autoridades de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria tiene la responsabilidad de gestionar, controlar, determinar y fiscalizar los tributos establecidos por la ley, aplicando los recargos y penalizaciones que correspondan en cada caso. En Cuba esto aparece refrendado en el Decreto Ley No.169 de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios.

Para cumplir las referidas funciones, la ONAT, tiene diferentes vías y métodos que se desarrollan desde la propia oficina fiscal a partir de la investigación y análisis de los datos con trascendencia tributaria, hasta las inspecciones y auditorías en el domicilio fiscal del contribuyente.

De todas esas vías la que logra una comprobación más completa del cumplimiento de las obligaciones tributarias de una empresa, es la auditoría fiscal, la que al culminar su trabajo, hace la determinación administrativa de la deuda tributaria

mediante resolución, aplicando el recargo por mora y la multa en cada situación conforme a Derecho.

La provincia de Pinar del Río tiene 720 contribuyentes pertenecientes al sector agropecuario, de ellos, son de subordinación nacional 148 empresas, 64 unidades empresariales de base y 1 organización económica estatal; de subordinación provincial 2 empresas e igual número de unidades presupuestadas. Además forman parte de este sector, 91 cooperativas de producción agropecuaria, 268 cooperativas de crédito y servicios y 106 unidades de producción cooperativa (Ver Anexo No.5).

A pesar del desglose anterior y teniendo en cuenta que todas las entidades agropecuarias, con excepción de las unidades presupuestadas, pertenecen a la esfera productiva, en este trabajo al hacer referencia a las empresas, se incluyen las diferentes formas organizativas de producción de este sector.

La producción del sector agropecuario de la provincia de Pinar del Río, representa algo más del 40 % en la estructura productiva del territorio. De ahí que este tenga como estrategia elevar la producción y reducir los costos, lo que tiene gran importancia para la provincia.⁹

2.1.1.- Cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos.

Los deberes formales son las obligaciones no pecuniarias con trascendencia tributaria a que están obligados cumplir los contribuyentes, retentores y perceptores.

Los sujetos pasivos en Cuba tienen los siguientes deberes formales:

- Inscribirse en el Registro de Contribuyentes y mantener actualizados los datos que sobre su persona contiene este.
- Llevar y conservar por el término de cinco años, los libros de contabilidad, registros, comprobantes y demás documentos que en cada caso se establezcan y mantenerlos en su domicilio durante el plazo en que no ha prescrito la obligación tributaria.

⁹

Ver: Sarmiento G. 2010. Entrevista. Opciones. Semanario Económico Financiero de Cuba. 24-30 de octubre.

Asimismo las copias de las declaraciones juradas presentadas, incluyendo las declaraciones de mercancías ante la aduana, los recibos de pago y cuando corresponda, las pruebas de las retenciones en la fuente.

- Cuando la contabilidad se lleve mediante procesamiento electrónico de datos se deberán mantener en condiciones de operatividad por el término de tres años, los soportes magnéticos que contengan la información y los programas respectivos, así como proporcionar la totalidad de los registros contables automatizados.

Estarán obligados a proporcionar cualquier información relacionada con el equipamiento de computación utilizado, las características del hardware y software, las especificaciones sobre el sistema operativo y los lenguajes y utilitarios empleados, ya se realice el procesamiento en equipos propios, arrendados o el servicio fuere realizado por otra persona natural o jurídica.

De igual forma permitir al personal de la Administración Tributaria, para la realización de la auditoría fiscal, la utilización de los programas y utilitarios que posibiliten la obtención de la información contenida en el equipamiento del sujeto pasivo o responsable, siempre que guarde relación con la acción fiscalizadora.

El término fijado no exime de la obligación de conservar la información contenida en soportes magnéticos, en forma documental por cinco años.

- Ajustar su contabilidad a las normas de valoración de activos y pasivos generales de contabilidad, que permita la fiscalización de sus obligaciones tributarias, según lo exijan las disposiciones vigentes.

Deberá atenderse, sin perjuicio de lo anterior, a los ajustes fuera de contabilidad establecidos en las disposiciones específicas para la determinación de la base imponible de cada impuesto.

- Presentar las declaraciones juradas, balances, informes, certificaciones y demás documentos, en la forma, términos y con sujeción a los requisitos establecidos legalmente.

- Cuando corresponda y según lo establecido al efecto certificar sus estados financieros y presentar el dictamen a la Administración Tributaria.
- Concurrir ante la Administración Tributaria correspondiente, a la que haya sido previamente citado y dentro del término que se señale a los fines de proporcionar la información, verbalmente o por escrito, de todo lo relacionado con sus obligaciones tributarias y las de terceros.
- Probar ante la Administración Tributaria, cuando corresponda, el origen de los fondos con que han financiado sus gastos, desembolsos o inversiones. En caso de no estar obligado a llevar contabilidad completa, acreditar el origen de dichos fondos con los medios de prueba que establezca la respectiva legislación.

Las personas naturales deberán acreditar además, cuando se les solicite expresamente por la Administración Tributaria, información precisa sobre su Patrimonio, el monto a que asciende este, su origen e integración.

- Permitir el libre acceso a su domicilio fiscal y en caso de ser persona jurídica a sus oficinas y dependencias, de quienes designe la Administración Tributaria para la práctica de acciones fiscalizadoras sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a sus operaciones, a los datos, informes y justificaciones que tengan relación con estas, a todos sus libros y antecedentes de cualquier clase con trascendencia tributaria; así como para la ejecución de acciones de cobro coactivo.¹⁰

Algunos de esos deberes se incumplen con bastante frecuencia por las empresas agropecuarias, tal es el caso del que se enunció primero.

Casi todas las entidades económicas cuando comienzan como tal se inscriben en el Registro de Contribuyentes, lo que más se viola es la actualización de los datos de esa persona jurídica cada vez que tiene una modificación, como puede ser, cambio de dirección domiciliaria, modificación de su razón social o inicio de nuevas

¹⁰ Ver: Decreto Ley No. 169 (1997). De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios. (p7)

actividades productivas y de servicios, cambio del representante legal ante la Administración Tributaria, modificación de la estructura organizativa de la empresa o de su subordinación administrativa o cambio del director de la entidad.

La mayoría de esos deberes, están presentes en los sistemas tributarios modernos. Un ejemplo de lo anterior es la presencia en los países miembros de la Unión Europea de obligaciones formales relativas a la gestión del IVA, entre las que están, declarar el inicio, modificación y cese de las actividades, obtener un número de identificación fiscal, llevar una serie de libros registros que permitan el adecuado control de las operaciones, expedir y entregar factura por operaciones realizadas, admitiéndose la facturación electrónica, presentar declaraciones-liquidaciones periódicas e ingresar el impuesto y presentar una declaración resumen anual.¹¹

Con el objetivo de identificar en qué deberes formales hay más incumplimientos por las entidades agropecuarias de la provincia de Pinar del Río, se realizó una entrevista a los auditores de la ONAT, por ser los especialistas de mayor nivel que fiscalizan en las entidades el cumplimiento de esta obligación. (Ver Anexo No. 6)

Los resultados de la referida entrevista fueron los siguientes:

El 100% de los entrevistados planteó como incumplimiento de los deberes formales, no tener actualizado el representante legal ante la ONAT y el 82,4 % no actualizar el nombre del director cuando este es cambiado, mientras que el 70,6 % identificó la no conservación por cinco años de los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos por la legislación y el 52,9 % no informar la introducción de nuevas actividades productivas y/o de servicios.

Para profundizar en el cumplimiento de los deberes formales, se entrevistaron también a tres especialistas del municipio Pinar del Río que trabajan directamente con el Registro de Contribuyentes.

¹¹ Ver: Bunes, J.M. (2006). Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, Tema 7: Sistema Impositivo: Imposición sobre el consumo. (p52)

Se seleccionó al municipio de Pinar del Río para hacer esta entrevista, por ser el territorio que concentra el mayor número de contribuyentes agropecuarios, los que representan el 16,4 % del total de la provincia, los municipios que le siguen están por debajo de ese por ciento, tal es el caso de Consolación del Sur y San Juan y Martínez que representan el 12,2 % y el 9,9 % respectivamente del total de entidades de este sector en la provincia. El resto de los territorios están entre el 1,7 % y el 7,2 % del total de entidades pertenecientes a la agricultura provincial.

Los tres especialistas del municipio Pinar del Río que fueron entrevistados, son los que han trabajado durante años directamente con los contribuyentes del sector agropecuario, de los tres entrevistados, hay dos que fueron fundadores de la ONAT y tienen gran experiencia en este trabajo, por lo que la opinión de todos ellos es de gran utilidad para esta investigación.

En el resultado de esta entrevista hubo coincidencia de criterios sobre los deberes formales que más se incumplen por las personas jurídicas pertenecientes a la agricultura en el territorio, siendo estos, actualizar la dirección domiciliaria de la entidad, el representante legal ante la ONAT, el nombre del director cuando este es cambiado y la modificación de la razón social.

Resumiendo el criterio de los auditores y especialistas de la ONAT, los deberes formales que más se incumplen en la provincia de Pinar del Río por los contribuyentes del sector agropecuario son: tener actualizado el representante legal ante la ONAT, actualizar el nombre del director cuando este es cambiado, conservar por cinco años los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos por la legislación, informar la introducción de nuevas actividades productivas y/o de servicios, actualizar la dirección domiciliaria de la entidad y actualizar la modificación de la razón social.

Al comparar los aspectos señalados y para conocer en cuáles se percibe mayor valor relativo se aplicó la encuesta que aparece en el Anexo No.7, a los especialistas del municipio Pinar del Río, en la que se aplicó la escala de Likert del 1 al 3, cuyos resultados aparecen en la matriz de valoración del cumplimiento de los deberes

formales del Anexo No.8. Aquí se destacan como deberes que se perciben con más incumplimientos los de actualizar la modificación de la razón social, con 0,25; actualizar el representante legal ante la ONAT, con 0,22 y actualizar la dirección domiciliaria de la entidad, con 0,19.

Cuando se aplicó la misma encuesta al 89,5 % de los auditores de la ONAT provincial (17 encuestados), se obtuvieron los resultados que aparecen en la matriz de valoración del cumplimiento de los deberes formales del Anexo No.9, aplicando la misma escala anterior, donde se señalan como deberes que se perciben con más incumplimientos, actualizar el representante legal ante la ONAT, con 0,35; seguido de actualizar el nombre del director cuando este es cambiado, con 0,29 y conservar por cinco años los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos por la legislación, con 0,20.

2.1.2.- Cumplimiento de los deberes no formales de los sujetos pasivos.

Los deberes no formales son aquellas obligaciones pecuniarias con trascendencia tributaria que según la ley tienen que cumplir los sujetos pasivos y responsables, es decir, los impuestos, tasas y contribuciones que los obligados deben ingresar al Presupuesto del Estado en los montos y términos establecidos por ley.

Cabe preguntarse: ¿Cómo se fijan dichas obligaciones fiscales?

El importe de la deuda tributaria se fija por los propios sujetos pasivos y responsables, mediante declaración jurada en la forma y término establecidos.

La declaración jurada es aquel documento que manifieste o reconozca la realización del hecho imponible, con la correspondiente determinación del tributo a pagar y que sea reconocida como tal por la Administración Tributaria.

La deuda tributaria fijada por el sujeto pasivo, es considerada provisional, hasta tanto sea comprobada por la Administración Tributaria, que es cuando se confirma como definitiva.

En Cuba la Administración Tributaria tiene hasta 5 años para reclamar cualquier deuda con el Presupuesto del Estado, es decir que el derecho de la ONAT para

determinar la referida deuda prescribe a los 5 años, así como la acción para exigir su pago e imponer la sanción correspondiente.

En aquellos casos que la declaración jurada del sujeto pasivo no satisfaga los requerimientos de la Administración Tributaria, en lo referido al monto de la deuda, se hará por la misma una determinación administrativa de la deuda tributaria mediante resolución fundada, la que incluirá el recargo y la sanción que correspondan.

En el Decreto Ley No. 169 se establece el recargo por mora por el no pago en el término establecido de la deuda tributaria, el que se irá incrementando de forma progresiva en la medida que pasen los días después de la fecha fijada para su pago. Así se aplicará un cinco por ciento (5%) de lo adeudado, cuando el pago se efectúe dentro de los 30 días posteriores a la fecha establecida por la legislación para ese tributo, un 10 por ciento de lo adeudado cuando el pago se efectúe después de los 30 días y dentro de los 60 días posteriores a la fecha establecida al efecto y un 0,2 por ciento de lo adeudado por cada día de demora cuando el pago sobrepase los 60 días de la fecha establecida, este último podrá incrementarse hasta llegar al 50 por ciento del principal.(Ver Anexo No.10)¹²

Se plantea por el legislador que el recargo por mora es un interés que se le paga al Estado por estar utilizando durante ese tiempo el dinero del Presupuesto.

Además de tener que pagar el recargo por mora, estarán obligados a hacerlo también por una multa que se impone como sanción por dejar de pagar dentro del término establecido.

Por lo tanto, cuando el sujeto pasivo incumple con el término de pago de una deuda con el fisco, tendrá la obligación de pagar la referida deuda o principal, el recargo por mora y la multa que le corresponda, de ahí que caer en esta situación sea algo totalmente negativo para cualquier entidad.

12

Decreto Ley No. 169 (1997). De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios. (p25)

El apartado sancionador del Sistema Tributario, no es algo propio de Cuba solamente, este es utilizado por todas las administraciones tributarias para hacer cumplir sus respectivas leyes.

La ineficiencia e ineficacia de las empresas al realizar pagos al Presupuesto del Estado tardíos, implican gastos innecesarios de las mismas, lo que incide negativamente en toda la economía, ya que los recursos financieros que se destinan para pagar recargos y multas, dejan de utilizarse para el adecuado funcionamiento empresarial.

A lo anterior hay que añadirle una cuota de responsabilidad de la Administración Tributaria, la que al no reaccionar siempre con agilidad ante el impago de un tributo por algún contribuyente, retentor o perceptor, no hace la reclamación de la deuda tributaria con celeridad y en la medida que pasa el tiempo, como ya se vio, se incrementa el monto a pagar por el obligado.

Con relación al sector agropecuario, el sistema tributario cubano tiene bien definidos los tributos a que están obligadas las entidades pertenecientes a él y son los siguientes:

- Impuesto sobre Utilidades. Según aparece normado en la Ley No.73 del Sistema Tributario de 1994 y la Resolución No.379 de 2003 del MFP.

Aquí se debe tener presente que la Utilidad Contable no constituye la base imponible a los efectos de la determinación del Impuesto sobre Utilidades, la misma se determina como resultado de los ajustes extracontables establecidos en la Resolución No.379 del 2003 del MFP.

La base imponible del impuesto estará constituida por la Utilidad Neta Imponible, que se determinará por la suma de todos los ingresos devengados en el año fiscal, excluidos los gastos deducibles, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y las reservas o provisiones autorizadas a crear antes del impuesto. La cancelación de obligaciones de contenido económico, por causa diferente de su pago, se considerará como ingreso en el período en que ocurra. Se

entenderá por año fiscal un período de imposición de 12 meses que puede o no coincidir con el año natural.

Como tipos impositivos está el 35 % sobre la utilidad neta imponible para empresas estatales y el 30 % para las empresas mixtas y asociaciones con capital extranjero.

En caso de que se cree la reserva para cuentas incobrables, éstas se podrán deducir hasta el 3 %. La reserva para contingencia autorizada a crear dentro del año fiscal no podrá exceder del 5 % de la Utilidad Contable y la reserva acumulada tampoco podrá ser superior al 15 % del capital de trabajo.

Se debe consultar la Resolución No.379 de 2003 del MFP para tener en cuenta lo que se considera como gastos deducibles

- **Impuestos sobre utilidades CPA y UBPC.** Que están establecidos en las Resoluciones No.21 de 1998 y V 190 de 1999 así como en la Instrucción No.6 del 2000, todas del MFP.

Se aplica a las CPA, UBPC y unidades estatales de producción agropecuaria dedicadas a la actividad cañera. Para determinar el tipo impositivo a aplicar a la utilidad neta imponible, se tendrán en cuenta los ingresos reales per cápita anuales de los miembros de las CPA y UBPC cañeras, según una escala progresiva que va desde el 5 % hasta el 35 %, teniendo un mínimo exento de hasta 1500 pesos como ingresos per cápita.

- **Ingresos Netos CPA.** Según el Decreto Ley No.66 de 1983 y las Resoluciones No.26 y No.27 de 1983, todas del MFP.

Para llegar al Ingreso Neto de la CPA, deben comenzarse los cálculos por el Ingreso Bruto, entendiéndose como tal toda cantidad en dinero o en especie que reciban estas entidades por ventas de productos agropecuarios, prestación de servicios, ventas de desperdicios y otras existencias, cancelación de cualquier deuda por causa diferente de su pago y utilidad en la venta de activos fijos tangibles (AFT). Para obtener el Ingreso Neto se restarán al Ingreso Bruto los gastos originados por las partidas aprobadas por la referida legislación.

Para calcular el impuesto a pagar se tienen particularmente en cuenta la ganancia o pérdida de Balance, los anticipos a cooperativistas pagados por encima de lo establecido (en exceso) y el promedio anual de cooperativistas, efectuándose los cálculos de acuerdo al procedimiento establecido en las normas citadas.

- Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo. Refrendado en la Ley No.73 del Sistema Tributario y en la Resolución No.240 de 1992 del MFP.

Son sujetos del impuesto las personas naturales y jurídicas que para desarrollar sus actividades utilicen fuerza de trabajo asalariada. La base imponible lo será la totalidad de los salarios, sueldos, gratificaciones, acumulado de vacaciones y demás remuneraciones devengadas, incluidas las comisiones de ventas. No se considerarán parte de la base imponible las dietas y gastos de representación, los pagos por seguridad social a corto plazo, las participaciones, los dividendos y aportes recibidos del fondo de estimulación.

El tipo impositivo es del 25 % de la base imponible, excepto las empresas mixtas y los inversionistas nacionales y extranjeros, partes en contratos de asociaciones económicas internacionales, que aplicarán el tipo impositivo del 11 %.

Estará gravada con este impuesto los trabajadores contratados, los adiestrados y en tareas de capacitación; exceptuados del pago del impuesto los trabajadores disponibles e interruptos, agricultores pequeños por sus miembros permanentes y contratados, trabajadores de micro-brigadas y la remuneración a los trabajadores discapacitados.

Cuando las personas jurídicas demuestren que el pago de este impuesto hace que los resultados de su gestión se revierta negativamente, el Ministro de Finanzas y Precios queda facultado para conceder exenciones o las bonificaciones que se requieran.¹³

- Impuesto Forestal. Según la Ley No.73 del Sistema Tributario de 1994 y la Resolución No.50 de 1996 del MFP.

¹³ Ver: Ley No.73 (1994). Del Sistema Tributario. (p18)

De acuerdo con los tipos de madera a extraer que sean autorizados por la guía correspondiente, se aportarán al Presupuesto del Estado, por cada metro cúbico, las cantidades fijadas en la referida norma.

No se incluyen en el impuesto las actividades forestales vinculadas a la defensa ni las utilizadas en plantaciones forestales y selvicultura.

- **Impuesto sobre el Transporte Terrestre.** Establecido en la Ley No.73 del Sistema Tributario de 1994 y la Resolución No. 355 del 2003.

El impuesto grava la posesión o propiedad de los vehículos de transporte terrestre autorizados a circular, con independencia de su grado de explotación. El tipo impositivo variará en correspondencia a las características y uso del vehículo.

No son objeto de pago de este impuesto las buldócer, moto niveladora, cilindros, locomotoras, montacargas, combinadas y alzadoras utilizadas en la agricultura. Quedan gravados al 50 % los tractores, camiones o similares utilizados en la agricultura y otras actividades así como los que se utilicen un tiempo en la agricultura y el resto del tiempo queden inutilizados o se dediquen a otras labores.

- **Impuesto sobre las Ventas.** Se establece en la Ley No.73 del Sistema Tributario de 1994 y la Resolución No.41 de 1997 del MFP. Aunque la mayoría de las empresas del sector agropecuario no son gravadas por este impuesto, si hay algunas obligadas a su pago.

Son sujetos de este impuesto las personas jurídicas productoras, comercializadoras, o ambas, de producciones fundamentales o secundarias de productos industriales no alimenticios y de productos alimenticios en su estado natural o elaborado. Se aplica a las ventas liberadas, en pesos cubanos, que se realicen en la red de comercio minorista, siempre que en todos los casos los bienes estén destinados al uso y consumo final. La base imponible estará constituida por el precio minorista de las ventas, aplicándose un 25 % para los productos industriales y un 20 % para los alimenticios.

- **Impuesto sobre Ingresos Brutos Agricultores.** Establecido en el Decreto-Ley No.66 de 1983 y las Resoluciones No.26 de 1983 y No.25 de 1992 del MFP.

Es de destacar que por las compras efectuadas a los pequeños agricultores se retiene y aporta el 5 % por las empresas estatales o las entidades no estatales autorizadas a comprar productos agropecuarios a estos.

Para aquellos casos con ingresos superiores a 3 mil pesos, después de restar de los Ingresos Brutos el importe del impuesto pagado, se deberá pagar la cantidad que resulte de la aplicación de una escala progresiva que va del 5 % al 20 %.

- Contribución a la Seguridad Social. Según la Ley No.73 del Sistema Tributario de 1994 y la Resolución No.116 de 2002 del MFP.

A esta contribución están obligadas todas las personas jurídicas, que empleen a los beneficiarios del régimen de seguridad social.

Como base imponible, se considera el salario básico, complementario, sueldos, plus salarial, primas, trabajos por contratación, acumulación de vacaciones y liquidación del trabajo voluntario.

En la base imponible se incluirán además los salarios de los microbrigadistas, el 9,09 % de los pagos por licencia de maternidad, las prestaciones a estudiantes, pagos efectuados al personal contratado así como a adiestrados y trabajadores que estén en capacitación y no cobren por este concepto. (Ver Dictamen de la Dirección de Ingresos del MFP del 10 de julio de 1997 y FIS 44 de 1997 de la Dirección de Fiscalización de la ONAT).

Los trabajadores interruptos no pagarán seguridad social.

Se establece una contribución especial de un 5 %, (Ver Resolución No. 247 del 2005 del MFP), utilizando como base imponible la totalidad de las retribuciones devengadas, incluyendo los pagos por complejidad, condiciones anormales, nocturnidad, estimulación, sobrecumplimiento, garantías salariales y seguridad social a corto plazo.

Los tipos impositivos serán fijados cada año por la Ley del Presupuesto del Estado aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular.

- Contribución a la Seguridad Social de las Cooperativas de Producción Agropecuarias (CPA). Está normado en el Decreto Ley No. 127 de 1991.

La base imponible la constituye el total de las ventas realizadas y el tipo impositivo es del 3 %, aplicándose sobre las ventas realizadas.

Si al cierre del año, la suma de los aportes mensuales son superiores al 3 % del total de las ventas, el exceso se tomará como cantidad para ajustar en el próximo pago.

- Contribución a la Seguridad Social de las Unidades Básicas de Producción Agropecuaria (UBPC). Legislado en la Resolución No. 10 de 1998 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS) y la Resolución No. 400 del 2003 del MFP

La base imponible la constituyen los anticipos pagados, los beneficios sobre las utilidades y cualquier otra remuneración que reciben los miembros de la UBPC.¹⁴

- Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial. Normado en la Ley No.73 del Sistema Tributario de 1994 y la Resolución No.241 de 2002 del MFP.

Están obligados al pago de este tributo, las personas jurídicas que coloquen anuncios y propaganda comercial. Se gravarán los soportes publicitarios y anuncios referidos a placas, afiches, carteles, rótulos, marquesinas, toldos, sombrillas, mostradores, tarimas, banderas, muros, telas, murales, totems, letreros lumínicos y otros que incidan directa o indirectamente sobre personas o vehículos.

La base imponible la constituyen los metros cuadrados de superficie y fracción del soporte publicitario.

El tipo impositivo varía según la zona donde esté ubicado el soporte publicitario.

Se bonificará el 5 % del tipo impositivo por el pago adelantado de 6 meses y de un 15 % cuando el pago corresponda a un año completo.

Con el objetivo de conocer la cantidad de determinaciones de adeudos con el fisco detectados por la Administración Tributaria en empresas agropecuarias de la provincia, se llevó a cabo la cuantificación de las determinaciones hechas por la ONAT en el último período. Así se pudo constatar que desde enero de 2008 a diciembre del 2010, hubo determinaciones entre el 30 % y el 38,5 % de las entidades auditadas (Ver Anexo No. 11), donde de 65 contribuyentes auditados en los tres años, se notificaron deudas con el Presupuesto del Estado en 22, para un 33,8 %.

¹⁴

Ver: Dictamen de la Dirección de Ingresos del MFP del 10 de julio de 1997.

Si aplicamos ese por ciento al total de entidades de la provincia, nos daría un total de 243 organizaciones económicas del sector de la agricultura que tendrían problemas con el fisco, lo que como se ve es alarmante.

Es de destacar que aunque la ONAT fue incrementando su presencia fiscalizadora en las entidades del sector agropecuario, de 9 en el 2008 a 30 en el 2010, todavía la Administración Tributaria está auditando una cifra ínfima de empresas, si se tiene en cuenta que en la provincia hay 720 contribuyentes que clasifican en este sector, es decir que, en el año 2010 que es cuando se llegó a un número superior de auditados, solamente se revisó el 4,2 % de los obligados.

De lo anterior se deduce que en este caso, sería mejor hacer referencia a los por cientos, ya que de aumentar las auditorías de la ONAT en las empresas agropecuarias, se incrementarían el número de estas con determinaciones de adeudos con el Presupuesto del Estado con sus respectivos recargos por mora y multas.

En este momento no se hace referencia a los montos detectados, ya que lo que interesa destacar es la cantidad de contribuyentes a los que se les detectó problemas con el fisco, así como en qué conceptos hay más errores cometidos.

Para determinar los tributos en que más errores se han cometido en el sector agropecuario de la provincia, se hizo un análisis de los expedientes de auditorías realizadas por la ONAT en los años 2008, 2009 y 2010, este último hasta el mes de agosto.

Como resultado del análisis anterior, se obtuvo que, en el año 2008 los tributos que tienen mayor frecuencia de incumplimientos con el Fisco, fueron el Impuesto sobre Utilidades, Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo y la Contribución a la Seguridad Social, los que manifestaron problemas en el 100 % de las entidades auditadas que tuvieron determinaciones de adeudos con el Presupuesto del Estado (Ver Anexo No. 12).

A su vez, en ese propio año se detectaron incumplimientos en el pago de ingresos no tributarios, siendo los de mayor incidencia el Rendimiento de la Inversión Estatal

con el 66,7 % de las empresas auditadas y con determinación y la Depreciación de Activos Fijos Tangibles con el 100 %.

Nótese que en el Anexo No. 12, están reflejados “en negrita” los conceptos en los que con más frecuencia se dan los errores.

También hubo montos dejados de pagar al fisco en ese propio año en los tributos: Contribución a la Seguridad Social y Tasa por la Radicación de anuncios y Propaganda Comercial, así como por los conceptos no tributarios de: Otras Transferencias de Capital y Otras Transferencias Corrientes de Empresas Públicas no Financiadas, todas ellas estando presentes en el 33,3 % de las empresas que fueron auditadas y se le detectó adeudos con el Presupuesto del Estado.

En el año 2009, entre los impuestos que se detectaron con mayor frecuencia de incumplimientos con el fisco, están los referidos a las Utilidades, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo y por los Ingresos Brutos de Agricultores Pequeños así como la Contribución a la Seguridad Social; que tuvieron problemas en el 30 % de las entidades auditadas en las que se detectaron adeudos con el Presupuesto del Estado.

En un menor por ciento se detectaron incumplimientos en el Impuesto por el Transporte Terrestre, (en el 20 % de las empresas) y el Impuesto por la Utilización o Explotación de Recursos Forestales y Fauna Silvestre y el Mercado Agropecuario, (en el 10 % de las entidades).

Respecto a los ingresos no tributarios en el 30 % de las empresas donde se hicieron determinaciones de deudas con el fisco, hubo problemas por el concepto de Rendimiento de la Inversión Estatal.

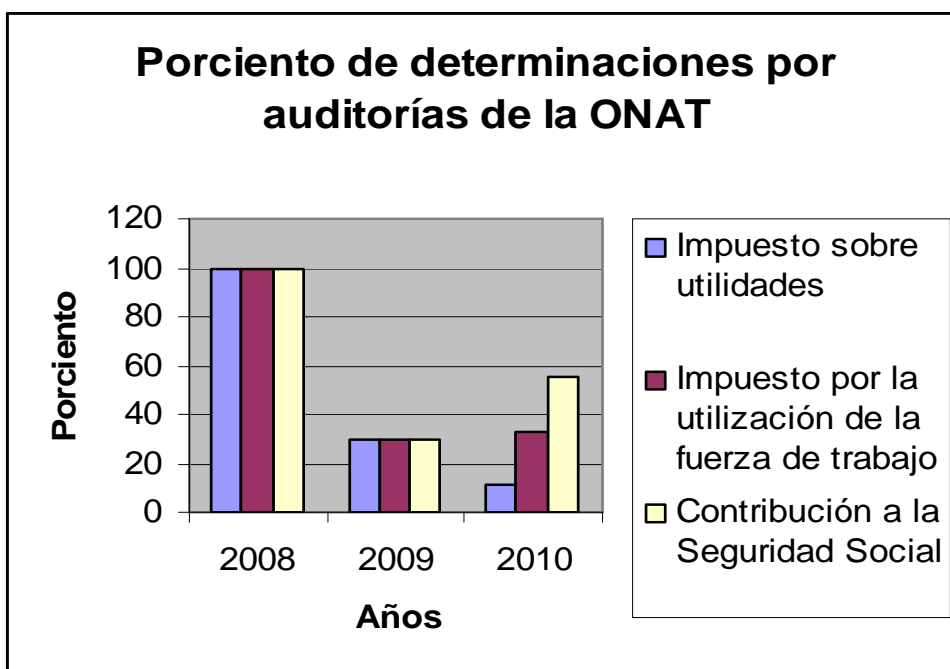
En el año 2010, aparece como tributo con mayor frecuencia de incumplimiento con el fisco, la Contribución a la Seguridad Social, lo que estuvo presente en el 55,6 % de las empresas auditadas que tuvieron determinación de adeudos con la Administración Tributaria, seguida por el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo que se detectó en el 33,3 % de las referidas entidades así como el Impuesto sobre Ingresos Brutos de Agricultores Pequeños que estuvo en el 22,2 % de los

contribuyentes revisados que tenían deudas y el Impuesto sobre Utilidades que se detectó en el 11,1 % de dichos obligados.

Aunque el Impuesto de Circulación Huevos Frescos de Aves tuvo el mismo por ciento que las Utilidades, no se debe tener en cuenta, por cuanto solo se aporta por las entidades que producen huevos, hasta el momento las pertenecientes al Combinado Avícola Nacional, ya que las entidades dedicadas a esta actividad pertenecientes a los Ministerios del Interior o de las Fuerzas Armadas Revolucionarias, no tributan por este sector.

Respecto a los ingresos no tributarios, en ese año la mayor incidencia de incumplimientos con el Presupuesto del Estado, estuvo en la Depreciación de Activos Fijos Tangibles que se detectó en el 33,3 % de los sujetos auditados que tuvieron determinaciones de adeudos con el fisco.

Al hacer el análisis en los tres años, de los tributos en los que más contribuyentes tuvieron incumplimientos con el fisco, debido a errores cometidos por estos y que fueron detectados por la ONAT, está la Contribución a la Seguridad Social que tuvo determinaciones de adeudos con el Presupuesto del Estado en el 100 %, 30 % y 55,6 %, en los años 2008, 2009 y 2010 respectivamente, seguido del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, detectado en el 100 % (año 2008), 30 % (año 2009) y 33,3 % (año 2010), de las entidades que fueron auditadas y tuvieron adeudos con el fisco.



Fuente: Elaborado por el autor a partir de los datos de la ONAT Provincial de Pinar del Río.

Nótese que estos tres tributos fueron detectados en el mismo por ciento de entidades en los años 2008 y 2009, en el 100 % en el primero y en el 30 % en el segundo.

El Impuesto sobre Ingresos Brutos de Agricultores Pequeños se detectó con adeudos con el presupuesto en los años 2009 y 2010 en el 30 % y el 22,2 % respectivamente de los contribuyentes auditados que tenían incumplimientos con el fisco.

Los Ingresos no tributarios en los tres años analizados, tuvieron mayor incidencia de incumplimientos por los conceptos de Depreciación de Activos Fijos Tangibles, que estuvo en el 100 % y el 33,3 % de los contribuyentes con determinaciones de deudas por auditorías de la ONAT en los años 2008 y 2010 respectivamente.

Es decir que los tributos con mayor incidencia de errores detectados en auditorías a empresas agropecuarias en la provincia de Pinar del Río son: Contribución a la Seguridad Social, Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo e Impuesto sobre Utilidades.

Aunque aparecen con una menor frecuencia el Impuesto sobre Ingresos Brutos de Agricultores Pequeños y el Impuesto por el Transporte Terrestre, también es oportuno señalarlos.

Respecto a los ingresos no tributarios, en los que a mayor cantidad de contribuyentes se le detectaron deudas con el fisco entre los años 2008 y 2010 en el sector agropecuario de la provincia de Pinar del Río, están la Depreciación de Activos Fijos Tangibles y el Rendimiento de la Inversión Estatal.

Con el objetivo de conocer las causas que provocan el incumplimiento del pago de los tributos al fisco, en el término establecido por las personas jurídicas del sector agropecuario de la provincia de Pinar del Río, se realizó una entrevista a 17 auditores de la ONAT, que representan el 89,5 % del total de ellos, que son 19 (Ver Anexo No. 13).

En esa entrevista se identificaron como causas, insuficiente conocimiento de la legislación tributaria, inadecuada interpretación de la legislación tributaria, insuficientes recursos financieros, inestabilidad del personal en el área de economía, falta de preparación del personal del área de economía y no contar con la legislación tributaria actualizada.

El 82,4 % de los auditores identificaron como causas el insuficiente conocimiento de la legislación tributaria y la inadecuada interpretación de la referida legislación; el 23,5 % planteó como causa los insuficientes recursos financieros y el 11,8 % identificó la inestabilidad del personal del área de economía, la falta de preparación del personal perteneciente al área de economía y no contar con la legislación tributaria actualizada.

Esta misma entrevista se le realizó a 3 especialistas de la ONAT del municipio Pinar del Río, que son los que tienen relación directa con los contribuyentes de este sector y plantearon como causas del incumplimiento de los aportes al Presupuesto del Estado, insuficiente conocimiento de la legislación, inadecuada interpretación de la legislación tributaria, falta de prioridad a los ingresos que pertenecen al Presupuesto del Estado y no tener acceso a la legislación tributaria.

Se observa que hay coincidencia entre los auditores y los especialistas de la ONAT del Municipio Pinar del Río en los dos primeros aspectos, no obstante en opinión del autor de este trabajo, se deben tener en cuenta todas las causas identificadas por los entrevistados.

El Decreto Ley No. 169 De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios establece como derecho de los contribuyentes la posibilidad de aplazar los pagos al Presupuesto del Estado, con independencia de la forma en que haya sido determinada la deuda tributaria y del período voluntario o forzoso en que se encuentre el deudor para efectuar el pago, lo que se hará previo acuerdo y aprobación de la ONAT.

Para conocer el uso de los aplazamientos de pago por las entidades agropecuarias de la provincia, se realizó una revisión en todos los municipios de los documentos oficiales establecidos por la Administración Tributaria para estos trámites, pudiéndose comprobar que convenir con la ONAT aplazar los pagos al fisco es algo que casi no se hace, si se tiene en cuenta que en el año 2008 se efectuaron 11 aplazamientos que representan el 1,5 % del total de contribuyentes del sector agropecuario, mientras que en el 2009 y el 2010 la cifra bajó a 6 aplazamientos respectivamente, para un 0,8 % en cada año del total de las entidades de este sector. (Ver Anexo No.14)

Al hacer este análisis por municipio, se observa que en el período 2008-2010, solamente se efectuaron aplazamientos de pago en entidades agropecuarias de La Palma y Bahía Honda, con 5,3 y 2 aplazamientos en los años 2008, 2009 y 2010 respectivamente en el primero y 6,3 y 4 en los mismos años en el segundo, no obstante es oportuno señalar que en el territorio de Bahía Honda en el año 2008 de los 6 aplazamientos, 5 son de la misma persona jurídica y en el 2009 de los 3 aplazamientos, 2 corresponden al mismo contribuyente, lo que refleja que en el primer año el aplazamiento fue utilizado por 2 entidades y en el segundo por una sola.

En el resto de los municipios las entidades de la agricultura no realizaron ningún aplazamiento de pago en ese período, llamando más la atención los territorios que concentran mayor cantidad de contribuyentes como son Pinar del Río con 118, Consolación del Sur con 88, San Juan y Martínez con 71 y San Luís con 59. Aunque hay muy poco uso de los aplazamientos de pago, esto no quiere decir que no hayan sido necesarios, por cuanto el sector agropecuario ha confrontado serias dificultades financieras en varias de sus entidades lo que se demuestra con los datos que se reflejan a continuación:

Cantidad de empresas con problemas en sus resultados financieros

Descripción	UM	2009	2010
Incumplen plan de ganancia	uno	8	7
Sobrecumplen las pérdidas	uno	9	10
Obtienen pérdidas planificando ganancia	uno	15	17
Incrementan las pérdidas	uno	8	6
Obtienen pérdidas teniendo ganancia el año anterior	uno	17	3
Total	uno	57	43

Fuente: ONE Pinar del Río. Informes de eficiencia económica. Años 2009 y 2010.

En el territorio este sector tuvo pérdidas en los años 2009 y 2010 por un monto de 26590,8 MP (miles de pesos) y 62995,6 MP respectivamente. Además en el año 2009 de las 15 empresas con mayores pérdidas en la provincia, 11 son de la agricultura.

Compárense las cifras anteriores con los 6 aplazamientos de pago efectuados en los años 2009 y 2010 respectivamente.

Para diagnosticar otros aspectos relacionados con la Administración Fiscal en las empresas del sector agropecuario en el territorio, se realizó una encuesta a una muestra de los representantes legales de las entidades agropecuarias de la provincia ante la ONAT, donde se aplicó la escala de Likert del 1 al 3. (Ver Anexo No.15)

Para seleccionar la muestra se parte de una población de 720 entidades que hay en este sector en el territorio y se le aplica la fórmula siguiente:

$$n = \frac{\left(\frac{Z_{1-\frac{\alpha}{2}}}{d} \right)^2 p(1-p)}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{Z_{1-\frac{\alpha}{2}}}{d} \right)^2 p(1-p)} \frac{1}{N}$$

Leyenda:

n: tamaño de muestra

d: error máximo permisible (se puede fijar 0,05 o 0,10; en este caso se aplica el 0,05)

p: probabilidad de éxito (se toma 0.5 que garantiza el tamaño de muestra mayor)

N: Población

Para d = 0.05

$$\left(\frac{Z_{1-\frac{\alpha}{2}}}{d} \right)^2 = \left(\frac{-1.96}{0.05} \right)^2 = 1536.64$$

Con este valor y N=720, se determina mediante la expresión anterior el tamaño de la muestra (n)

$$\frac{(1536.64)0.05(1-0.5)}{1+(1/720)(1536.64)(0.25)-(1/720)}$$

$$\frac{384.16}{1+0.5335-0.001388}$$

$$\frac{384.16}{1.5321}$$

$$n= 251$$

La muestra a tomar de esta población es de 251 entidades, no obstante, como se trata de diferentes formas organizativas, se lleva a cabo la estratificación de la población partiendo del criterio de que en las referidas estructuras organizativas no hay la misma cantidad de personas en el área económica, así se determina hacer tres estratos:

- Primer estrato = 190, formado por las Empresas y Unidades Presupuestadas, que se caracterizan por tener más de 4 personas en la actividad económica.
- Segundo estrato = 171, integrado por las Unidades Empresariales de Base, (UEB) y las Organizaciones Económicas Estatales, (OEE), que cuentan con 2 o 3 personas en esta actividad.
- Tercer estrato = 359, donde están las Cooperativas de Producción Agropecuaria, (CPA) y las Cooperativas de Créditos y Servicios, (CCS), que tienen de 1 a 2 personas para atender el área económica.

Para lograr subdividir la muestra por los diferentes estratos, se aplicó el método estratificado por asignación proporcional como aparece a continuación:

Para N = 190 (Empresas y Unidades Presupuestadas)

$$(190/720)(100) = 26,39 \%$$

Entonces se multiplicó ese porcentaje por la muestra total de la población.

$$(251)(26,39 \%) = 66,2 \approx 66$$

Es decir que la muestra a tomar para estas entidades es de 66.

Para N = 171 (UEB y OEE)

$$(171/720)(100) = 23,75 \%$$

De forma similar al caso anterior, se aplicó el 23,75 % a la muestra total.

$$(251)(23,75 \%) = 59,6 \approx 60$$

Por lo que la muestra a tomar para las UEB y las OEE es de 60.

Para N = 359 (CPA y CCS)

$$(359/720)(100) = 49,86 \%$$

Al multiplicar ese porcentaje por la muestra total, se tiene.

$$(251)(49,86 \%) = 125,1 \approx 125$$

Entonces la muestra a tener en cuenta para las CCS y las CPA es de 125.

En el procesamiento de los datos de esta muestra se aplicó el sistema estadístico SPSS (Statistical Package for Social Sciencia). Al analizar los estadígrafos de la Tabla de Medias (Anexo No. 16) y la Tabla de Frecuencias, (Anexo No. 17) y utilizando el procedimiento de inferencia estadística, se concluye que:

Las entidades del sector agropecuario de la provincia, nunca revisan el cumplimiento de los deberes formales, ni el modelo declaración pago y no tienen identificados como riesgos de la empresa sus obligaciones con el fisco.

La legislación tributaria nunca está actualizada en las CPA y CCS, mientras que en el resto de las entidades está actualizada a veces.

Las relaciones con el fisco, se analizan a veces en las empresas y unidades presupuestadas así como en las UEB, OEE y UBPC, aunque en estas últimas en menor medida. Las CPA y CCS no hacen este tipo de análisis nunca.

Los análisis económico-financieros en función de los pagos al Presupuesto del Estado, tienen una situación similar a lo descrito con anterioridad.

Con relación al dominio de la legislación tributaria al observar la Tabla de Medias, la situación es bastante pareja entre todas las entidades, en las que a veces hay dominio de esta, teniendo el menor promedio las CPA y CCS, sin embargo al analizar los resultados de esta pregunta en la Tabla de Frecuencias, las que aparecen con mayor frecuencia son las CPA y CCS, no obstante, también se destacan con frecuencias relativamente altas el resto de las formas organizativas.

Acuden a la ONAT a veces, todas las entidades, con excepción de las CPA y CCS que no lo hacen nunca.

Cabe preguntarse entonces, ¿Cómo mejorar esta situación? Para ello se deberán dar los pasos que se explican en el próximo capítulo.

Capítulo 3. Metodología para la Administración Fiscal de la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.

3.1.- Principales aspectos de la metodología.

Existen diferentes definiciones de metodología, incluso hay especificaciones que se hacen de este concepto según la disciplina o esfera del saber a que se refiera esta, no obstante, hay rasgos que están presentes en cualquiera de ellas, entre los que están:

- Es un proceso lógico que comprende etapas y/o pasos, donde participan varios eslabones.
- Responde a un objetivo de la teoría y/o la práctica.
- Es resultado de un proceso de investigación científica.
- Se basa en un cuerpo categorial y legal, de las ramas del conocimiento de que se trate.
- Responde a un ordenamiento lógico, aunque debe ser flexible.

El diseño metodológico que se propone aquí, cumple con esos rasgos. Para su elaboración se partió de los siguientes preceptos:

Objetivo general.

La metodología propuesta tiene como objetivo servir de guía en el desarrollo de la evaluación integral de la administración fiscal en las empresas agropecuarias de Pinar del Río.

Este procedimiento contribuye a perfeccionar el sistema de relaciones de la empresa con la Administración Tributaria, lo que permite mejorar la eficiencia económica de la entidad.

Premisas a considerar para aplicar el procedimiento.

Como premisa a considerar para la aplicación del procedimiento, está que los principales directivos de la Empresa sientan la necesidad y estén motivados por aplicarlo y que todos los trabajadores que de alguna manera inciden en las relaciones de la empresa con el fisco, estén en común acuerdo con la tarea que se

quiere impulsar. A su vez hay otras condiciones que constituyen premisas y que se exponen a continuación.

- *Liderazgo de los directivos.* Los jefes de departamentos, áreas o procesos que tienen incidencia en las relaciones con la Administración Tributaria, deben dirigir el cambio y ser capaces de incentivar a sus colaboradores en esa tarea, de forma tal de aprovechar al máximo sus potencialidades.
- *Ser participativos.* La aplicación del procedimiento, lleva implícita la participación activa de los miembros del órgano colectivo de dirección y los trabajadores del área económico financiera.
- *Alineación de los implicados.* Todos los trabajadores y directivos de la empresa que de alguna forma inciden en las relaciones con la Administración Tributaria, deben estar en consonancia con las tareas y acciones que se quieren impulsar.
- *Aprendizaje continuo.* Deben estar creadas las condiciones para mantenerse actualizados y asimilar de forma rápida y eficaz los cambios en el Sistema Tributario de Cuba, de forma tal de garantizar el mejoramiento continuo de las relaciones de la empresa con el fisco.

Principios de funcionamiento del procedimiento.

Para lograr el objetivo propuesto, es imprescindible cumplir los principios siguientes;

1. *Legalidad.* Regirse por la Ley No. 73 del Sistema Tributario de 1994, el Decreto Ley No.169 de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios del año 1997, así como por el resto de las normas jurídicas relacionadas con este tema.
2. *Flexibilidad.* Tener capacidad para adaptarse con rapidez a los cambios internos de la empresa y los de su entorno.
3. *Honestidad.* Actuar con transparencia y señalar críticamente las dificultades o problemas que existan.

4. *Sistematicidad*. Planificar, organizar, dirigir y controlar las relaciones con la Administración Tributaria de forma tal que se garantice un desarrollo estable de los diferentes procesos de la empresa.

Principales etapas o procesos.

La metodología propuesta está dividida en cinco etapas que son:

- ❖ Etapa I: Preparación inicial.
- ❖ Etapa II: Diseño del sistema.
- ❖ Etapa III: Presentación de los resultados.
- ❖ Etapa IV: Propuesta de solución a los problemas detectados.
- ❖ Etapa V: Control y seguimiento de las acciones propuestas.

Estas cinco etapas forman parte de un sistema, el de Administración Fiscal de la Empresa, por tanto están interrelacionadas entre si y tienen un carácter cíclico, de ahí que cuando se culmine la última etapa, se retornará de nuevo para comenzar por la primera.

Cada una de esas etapas está integrada por diferentes pasos que se explicarán a continuación. (Ver anexo no. 18)

Procedimientos de cada proceso o etapa y técnicas o herramientas a utilizar.

Etapa I. Preparación inicial

Objetivo: Crear las condiciones organizativas para poder evaluar integralmente la administración fiscal en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.

Paso 1. Comprometimiento de la dirección y trabajadores implicados en la Administración Fiscal de la Empresa.

Tareas para lograr el comprometimiento de todos:

- 1- Explicación clara del alcance del procedimiento y el objetivo de lograr un cambio en la administración financiera de la entidad en lo relativo a sus relaciones con el fisco, a través del compromiso y participación de la alta dirección, niveles intermedios y trabajadores relacionados con el tema.
- 2- Realización de un trabajo en equipo donde participan todos los directivos e implicados de la empresa para definir la necesidad e importancia del trabajo a

desarrollar en función de lograr una administración fiscal en la entidad. Para esto se podrán apoyar en las preguntas siguientes:

- ¿Qué es lo más importante para nuestra organización?
- ¿Qué papel tienen los recursos financieros de la empresa en el cumplimiento de su misión?
- ¿Cómo lograr relaciones financieras estables con el fisco?
- ¿Qué necesitamos cambiar para mejorar las relaciones con la Administración Tributaria?

Paso 2 Organización del programa de trabajo.

Selección del equipo de trabajo.

El equipo de trabajo debe estar integrado por el jefe económico, el especialista que atiende la administración financiera de la entidad y un abogado o persona que se designe para obtener, actualizar y controlar la legislación financiera, fundamentalmente la tributaria.

El equipo debe poseer las siguientes características:

- Estar motivados y tener entusiasmo con el trabajo a realizar.
- Tener claridad del objetivo del trabajo a desarrollar.
- Poseer conocimientos sobre los elementos del trabajo de la empresa con la Administración Tributaria, así como de la gestión financiera en general.
- Visión estratégica.
- Facilidades de comunicación.

Tareas que debe realizar el equipo de trabajo.

- 1- Definición de los miembros del equipo.
- 2- Definición de las áreas y el personal implicado en el proceso.
- 3- Realización de las coordinaciones necesarias para desarrollar el trabajo.
- 4- Elaboración de un cronograma para el desarrollo del trabajo.
- 5- Presentación del cronograma de trabajo a la alta dirección de la empresa para su análisis y aprobación.

Paso 3 Información y comunicación a directivos y trabajadores de la entidad.

Tarea a desarrollar:

- Presentación a la alta dirección de la Empresa de los ajustes necesarios para el logro de una administración fiscal de la entidad, para ello se incluirá en este análisis un estudio de los métodos de trabajo y procedimientos a emplear.

Etapas II Diseño del Sistema.

Objetivo: Diagnosticar el estado actual de la Administración Fiscal de la Empresa.

Paso 4 Caracterización de la empresa.

Tareas a desarrollar:

Se hará una breve descripción general de la empresa para lo cual se precisará la misión, producción principal, cantidad de trabajadores, plantilla, entre otros aspectos de interés.

Paso 5 Diagnóstico del estado actual de la Administración Fiscal de la Empresa.

Tareas a desarrollar:

Se hará una revisión de los siguientes aspectos:

1.- Legislación Tributaria que poseen.

En este aspecto se deberá hacer un listado de la legislación tributaria que poseen y se coordinará con la ONAT para conciliar si esta se encuentra completa y actualizada, para lo cual se podrá partir primeramente respondiendo si en la empresa:

- a) Cuentan con un sistema de actualización de la legislación tributaria.
- b) Hay una persona responsabilizada con esta tarea y con qué frecuencia contacta con la ONAT para actualizarse.
- c) Han acudido a la ONAT a esclarecer dudas sobre la aplicación de las normas jurídicas.
- d) Hay un dominio cabal de la legislación tributaria.

El listado de normas jurídicas que aparece en el Anexo No.19 puede servir de punto de partida en este aspecto.

2.- Cumplimiento de los deberes formales.

Se revisará a partir de la “Guía de autocontrol del cumplimiento de los deberes formales de las entidades con la Administración Tributaria” (Ver Anexo No. 20).

Para realizar la comprobación de los diferentes aspectos de la guía de autocontrol del cumplimiento de los deberes formales de las empresas del sector agropecuario con la Administración Tributaria, se procederá de la forma siguiente:

I.- Deberes relacionados con el Registro de Contribuyentes.

1.- Comprobar que la empresa cuente con los siguientes modelos:

Modelo RC-01: “Planilla de inscripción o actualización en el Registro de Contribuyentes”.

Modelo RC-04: “Vector Fiscal”.

Modelo RC-05: “Identificación Fiscal Única”.

2.- Verificar que en los modelos anteriores aparezca la dirección domiciliaria donde está ubicada exactamente la empresa en la actualidad.

3.- Comprobar que las actividades declaradas en los modelos anteriores coinciden con todas las actividades productivas, comerciales o de servicios que esté realizando actualmente la entidad.

4.- Verificar que la empresa cuente con una copia del documento oficial presentado a la Administración Tributaria (generalmente una carta del director de la empresa), que acredite la condición del representante legal de la entidad ante la ONAT. El nombre y apellidos de la referida persona, debe coincidir con el de aquel que en estos momentos tiene esa responsabilidad por la empresa.

5.- Comprobar que el nombre y firma del director actual de la empresa, es el que aparece en los documentos presentados a la ONAT, mencionados en los puntos 1 y 4.

II.- Deberes referentes a la Contabilidad y otros documentos.

1.- Verificar que se conservan los mayores, submayores, diarios, subdiarios, registros, comprobantes y demás documentos reglamentados en el Sistema Nacional de Contabilidad, de los últimos 5 años.

- 2.- En caso de hacer retenciones de impuestos a campesinos u otros contribuyentes, comprobar si existen los modelos de los aportes al Presupuesto del Estado (Modelo CR-09), y registros de los mismos de los últimos 5 años.
- 3.- Verificar que conservan los modelos de pago al Presupuesto del Estado (Modelo CR-09), de los últimos 5 años.
- 4.- Comprobar que tienen las declaraciones juradas, que han presentado a la ONAT en los últimos 5 años.
- 5.- Verificar en el caso de que la empresa tenga la contabilidad total o parcialmente en un sistema informático.
- 6.- Comprobar en entrevista con el jefe (generalmente el económico), del responsable de realizar esa actividad.
- 7.- Si la empresa tiene que presentar sus Estados Financieros certificados a la ONAT, comprobar la existencia de las copias de las mismas y en entrevista con el jefe del responsable de esa tarea, verificar si se cumplió esto en la fecha establecida.
- 8.- Comprobar en entrevista con el contador.

III.- Otros deberes formales.

- 1.- Verificar en entrevista con el director o económico si se ha dado este caso en la empresa.
- 2.- Se procederá de forma similar al punto anterior.
- 3.- Comprobar en entrevistas con el representante legal ante la ONAT, el económico y el director de la empresa.

3.- Cumplimiento de los deberes no formales

- Revisar en el Expediente de las Acciones de Control, (antiguo Expediente Único de Auditoría), las determinaciones y errores de carácter tributario, detectados en la empresa por las auditorías de la ONAT u otra organización.
- Hacer un listado de todos los hechos económicos que se dan en la empresa que tengan alguna posibilidad de ser gravados por tributos, es decir que puedan ser un hecho imponible.

- Comprobar si todas las obligaciones fiscales anteriores están incluidas en el “Vector Fiscal” (Modelo RC-04 expedido por la ONAT).
- Verificar si los modelos CR-09 de declaración y pago al Presupuesto del Estado están correctos, prestando mayor atención a los siguientes aspectos:

I.- Párrafos de ingresos. (Según el Clasificador de Ingresos al Presupuesto del Estado). Para ello se podrán apoyar en el Anexo No.19, donde aparecen los tributos y párrafos por los que deben ser ingresados estos al Presupuesto del Estado.

II.- Cálculo de la base imponible. Se revisará según la legislación vigente, si se tuvieron en cuenta todas las precisiones para calcular la base imponible. En este aspecto se hará más énfasis en los tributos en los que la empresa ha tenido dificultades con anterioridad. Además de esto, se prestará especial atención a la contribución y los impuestos que se relacionan más abajo, por ser en los que se ha tenido mayor frecuencia de errores en la provincia en este sector:

- ✓ Contribución a la Seguridad Social.
- ✓ Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo.
- ✓ Impuesto sobre Utilidades.

Al hacer la revisión de los dos primeros se deberá precisar bien la base imponible por cuanto es la misma y de cometer algún error en uno, este se repetirá en el otro.

III.- Cumplimiento con el término de pago. Para esto se podrán apoyar en el Anexo No. 19, donde están reflejados por tributos los términos voluntarios de pago.

IV.- Cálculo del tributo a pagar. (Resultado de la multiplicación del importe total de la base imponible por el tipo impositivo correspondiente). Se deberá verificar una muestra de los tributos en los que más errores se tienen.

V.- Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades. (Liquidación del impuesto). Antes de hacer la revisión de este documento, se deberá tener claridad en lo siguiente:

Es imprescindible que los designados para revisar la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades, dominen la contabilidad para lograr la interpretación de los Balances Financieros.

La Resolución No. 379 del 2003: “Reglamento del Impuesto sobre Utilidades” en su artículo 65, plantea que “los sujetos del impuesto, sin perjuicio de la liquidación definitiva del año fiscal que corresponda, están obligados a efectuar, en sus tres primeros trimestres, pagos parciales a cuenta del impuesto, calculados sobre la base del tipo impositivo que corresponda a la utilidad imponible real que se obtenga en cada trimestre”.¹⁵

4- Para hacer la revisión de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades, se deben dar los pasos siguientes: (Ver Anexo No. 21)

I.- Revisión de los datos formales.

II.- Revisión de los cálculos aritméticos.

III.- Comprobación de la veracidad de los datos reflejados en la Declaración Jurada.

Ahora se verá cómo llevar a cabo cada uno de estos pasos.

I.- Revisión de los datos formales:

Antes de comenzar se deberá estudiar con detenimiento la Instrucción No. 2 de 1996 del Ministerio de Finanzas y Precios, donde aparecen las indicaciones para llenar los modelos DJ-01 y DJ-02, “Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades”.

II.- Revisión de los cálculos aritméticos.

Para ello se verán los modelos DJ-01 y DJ-02 por separado.

¹⁵

Ministerio de Finanzas y Precios (2003). Resolución No. 379. (p22)

“El modelo DJ-01, tiene como objetivo efectuar, al final del período fiscal, la determinación del Impuesto sobre Utilidades”¹⁶ (Ver Anexo No. 22. Modelo DJ - 01).

En el mismo se verificará que los datos reflejados en el modelo cuadren, (Ver Anexo No. 23)

Después de visto el modelo DJ-01, se pasará a ver lo concerniente al DJ-02.

Este “modelo tiene como objetivo reflejar las diferencias existentes entre los criterios de valoración de la normativa contable y los que dependen de criterios de valoración de la normativa reguladora del propio impuesto”¹⁷ (Ver Anexos Nos. 24 y 25).

III.- Comprobación de la veracidad de los datos reflejados en la Declaración Jurada.

Se comprobará que los datos reflejados en la Declaración Jurada coincidan con los reflejados en el Estado de Resultado del período y que si se cumple con lo establecido en la Resolución No.379 de 2003 del Ministerio de Finanzas y Precios, donde será importante tener en cuenta lo que aparece en el Anexo No. 26.

Se debe revisar la Declaración Jurada del último año en que se hizo la liquidación del referido impuesto, haciendo énfasis en la revisión de los aspectos en que hayan tenido errores en otros momentos, aunque sea de años anteriores.

Respecto a los **Ingresos no tributarios** se procederá como sigue:

Se hará un inventario de todos los ingresos no tributarios que debe pagar la empresa, enfatizando en los que más errores han tenido en los últimos años.

No obstante, es importante que se le preste atención a aquellos en los que ha habido mayor frecuencia de errores en la provincia en los últimos 3 años que son:

- ✓ Depreciación de Activos Fijos Tangibles (AFT). Se deben precisar bien las tasas de depreciación aprobadas para cada caso.
- ✓ Rendimiento de la Inversión Estatal. Hay que tener bien claro las reservas para contingencias autorizadas y cuál es el aporte que se debe hacer.

¹⁶ Ministerio de Finanzas y Precios (1996). Instrucción No.2. (p1)

¹⁷ Ministerio de Finanzas y Precios (1996). Instrucción No.2. (p2-3)

5- Se verá si existe algún análisis que permita a la empresa decidir cuándo le es más conveniente hacer pagos a terceros.

Se revisará para conocer si se hacen análisis financieros con ese fin, si han hecho aplazamientos de pago con estos y/o con la ONAT

6.- Se debe verificar si consideran las obligaciones de la empresa con el fisco como riesgos, lo que se comprobará con el Plan de Prevención de la empresa.

Paso 6. Selección de los instrumentos a aplicar.

Tareas a desarrollar.

1. Confeccionar la entrevista que se le aplicará a los especialistas del área económico-financiera. (Ver Anexo No. 27)
2. Confeccionar las guías de apoyo para el diagnóstico. (De deberes formales, deberes no formales y Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades)

Paso 7. Determinación de las causas principales que limitan el desarrollo del sistema.

Tareas a desarrollar.

1. Confeccionar el instrumento que permita la recopilación de la información final. (Problemas-Causas).
2. Determinar las principales barreras que afectan la Administración Fiscal de la Empresa.

Etapas III. Presentación de los resultados.

Objetivo: Elaborar el informe resumen del diagnóstico.

Paso 8. Análisis del informe resumen con la dirección económica de la empresa.

Tareas a desarrollar.

1. Procesamiento, estudio y análisis de la información obtenida.
2. Presentación del informe resumen a la dirección de economía.

Paso 9. Presentación de los resultados a la dirección y trabajadores de la empresa implicados en el proceso.

Tareas a desarrollar.

1. Presentación del informe resumen a todos los directivos e implicados de la empresa en el proceso.

Una vez presentado el resultado del diagnóstico, se procederá a definir los elementos fundamentales que se deben tener en cuenta para lograr una Administración Fiscal en la Empresa.

Etapa IV. Propuesta de solución a los problemas detectados.

Paso 10. Elaboración de un plan que dé respuesta a los problemas identificados.

Objetivo: Proponer el estado deseado en la Administración Fiscal de la Empresa, tomando como base los problemas que hay en la actualidad que inciden en esta.

Tareas a desarrollar.

1. Elaborar un plan de acciones encaminado a darle solución a los problemas detectados en el diagnóstico.
2. Identificar las posibles vías de capacitación del personal en caso de haberse detectado ese tipo de dificultad en ellos.

Para llevar a cabo esas tareas, se recomienda partir de una tabla con el siguiente formato:

Problema	Causas	Solución	Responsable

Más adelante se irán analizando uno por uno los aspectos previstos para el diagnóstico, prestando mayor atención en lo siguiente:

I.- Respecto a la legislación tributaria, (Paso 5), comprobarán si no cuentan con un sistema capaz de mantener actualizada la misma, pudiendo fijar con qué frecuencia deberán acudir a la ONAT con este propósito (al menos 4 veces en el año), lo mismo se debe hacer con las normas que se publican en Finanzas al Día, además se definirá quién es el responsable de hacer esto.

Sobre el dominio de la legislación tributaria se tendrá en cuenta lo planteado en el Decreto Ley No.169 De las Normas Generales y Procedimientos Tributarios, donde se afirma que “la interpretación de las disposiciones de este Decreto Ley y de las

demás disposiciones legales tributarias, se atenderá al principio declarativo y conforme a su letra y espíritu, a su significación económica y fines que persiguen.

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios emitidos en Derecho, cuando en la solución de determinadas situaciones no sea posible hacer uso de las disposiciones de este cuerpo legal”.¹⁸

La interpretación de la legislación tributaria puede ser una tarea compleja y de gran esfuerzo sobre todo para no especialistas en la materia, pero es necesario realizarla para poder aplicar la norma. En ocasiones esto se hace más difícil y en otras oportunidades con la simple lectura ya se logra captar su sentido, no obstante siempre hay que interpretarla.

Hay diferentes criterios y teorías para comprender la finalidad de la norma a los fines de su aplicación. Así por ejemplo, la teoría de la interpretación literal propugna que el sentido de la ley es aquel que se deduzca estrictamente de la letra escrita en ella. Por su parte la teoría de la voluntad del legislador, plantea que debe explorarse el sentido que le dio el que legisló la norma. Hay otros teóricos que afirman que una vez que la norma existe, ya esta se independiza de su creador, por lo que su sentido es el que objetivamente encierra.

En opinión del autor de este trabajo y basándose en su experiencia en el estudio y aplicación de la legislación tributaria; en aquellos casos que la norma no pueda ser debidamente interpretada, lo más prudente es consultar con la ONAT, para de esta forma si es necesario, se consulte con la Dirección de Ingresos del Ministerio de Finanzas y Precios y así tener claridad de la intención del legislador.

La interpretación de la legislación implica una combinación del elemento gramatical con el lógico, el histórico y el sistemático. Esto quiere decir que para interpretar la norma, se debe comenzar con la lectura de esta, prestar atención al significado de cada palabra, aclarando cualquier duda en alguna de ellas y ubicándola debidamente en el contexto en que se desenvuelve. Es importante siempre investigar la finalidad

¹⁸

Decreto Ley No. 169 (1997). De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios. (p3)

de la norma, haciendo un razonamiento del lugar que ocupa dentro de todo el ordenamiento jurídico y su relación con otras normas.

Cuando no esté explícito lo que quiere expresar la legislación a interpretar, se recurrirá a otras normas supletorias, para lo cual lo mejor es contar con un especialista en la materia.

II.- El cumplimiento de los **deberes formales** se trabajará a partir de la aplicación de la guía propuesta al respecto.

III.- Se planteó con anterioridad prestarle más atención a los tributos en los que hay mayor frecuencia de errores, para ello se observará lo siguiente:

En el Impuesto sobre Utilidades deberán tener muy presente, qué se consideran gastos deducibles según la Resolución No.379 de 2003 del MFP.

Respecto al Impuestos sobre Utilidades de las Cooperativas de Producción Agropecuaria (CPA) y Unidades Básicas Producción Cooperativa (UBPC), se partirá del estudio de la Resoluciones No.21 de 1998 y V 190 de 1999, así como de la Instrucción No.6 del 2000, todas del Ministerio de Finanzas y Precios. (Ver Anexo No. 28)

En el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, deberán estudiarse bien la Resolución No. 240 del 2002 del MFP. Aquí será importante prestar atención a los que están exceptuados del pago del impuesto que son los trabajadores disponibles e interruptos, los de micro-brigadas, agricultores pequeños por sus miembros permanentes y contratados así como la remuneración a los trabajadores discapacitados.

También es necesario tener en cuenta que estarán gravados con este impuesto los trabajadores contratados, los adiestrados y en tareas de capacitación ¹⁹

Cuando las personas jurídicas demuestren que el pago de este impuesto hace que los resultados de su gestión se reviertan negativamente, el ministro de Finanzas y

19

Ver: Ministerio de Finanzas y Precios (1997). Dictamen del 10 de julio de 1997.

Ministerio de Finanzas y Precios (1997) Circular DI-523 de julio 7 de 1997.

Precios queda facultado para conceder exenciones o las bonificaciones que se requieran.²⁰

Con relación a la Contribución a la Seguridad Social será imprescindible estudiar la Resolución No.116 de 2002 del MFP prestando atención principalmente a lo relacionado con la base imponible, que es donde más errores se cometen.

Los ingresos no tributarios, que más frecuencia de errores tienen en el sector agropecuario en la provincia, son la Depreciación de Activos Fijos Tangibles y el Rendimiento de la Inversión Estatal, a los que se les debe prestar mayor atención al hacer la revisión.

IV.- Cuando se vaya a profundizar en los análisis económico-financieros que se hacen para decidir en qué momento es más conveniente pagarle a terceros, se podrán tomar decisiones como las siguientes:

☞① Fijar el hecho imponible en la fecha más conveniente para la empresa.

Aunque esto no sea posible con todos los tributos, si es factible hacerlo con algunos de ellos, como son la Contribución a la Seguridad Social y el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, que tienen la misma base imponible: el salario y otras remuneraciones, los que la empresa puede ubicar en la fecha más conveniente para ella. Algo similar se puede estudiar para hacer con otros impuestos, como por ejemplo el de las ventas.

☞① Hacer aplazamientos de pago con proveedores. Esto es legal, la entidad puede renegociar sus deudas y extender los plazos de pago para fechas posteriores en que sea posible cumplir con ellos; está claro que no todos los proveedores siempre pueden aceptar este tipo de condiciones, pero si hay una argumentación sólida es posible sensibilizarlos con las dificultades financieras de la empresa.

☞① Hacer aplazamientos de pago con la ONAT, tener en cuenta que el Decreto Ley No. 169 De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios, plantea que la Administración Tributaria autorizará aplazamientos

²⁰

□ Ley No. 73 (1994). Del Sistema Tributario. (p18).

de pago cuando lo considere conveniente, independientemente de la forma que haya sido determinada la deuda tributaria y del período voluntario o forzoso en que se encuentre el deudor para realizar el pago. También se precisa que el pago podrá ser autorizado con fraccionamiento o sin este.²¹

V.- Es bastante común identificar los riesgos y plasmarlos en un plan solo con el objetivo de poderlos mostrar ante una visita o control, no se hace uso de esta herramienta para tomar decisiones en la empresa; en el caso de los tributos, estos no se tienen ni siquiera en cuenta como riesgos en las entidades, lo que de hecho es una realidad que no solo se da en Cuba, lo que se pudo constatar en la bibliografía consultada, donde se hace referencia a riesgos tributarios en un artículo, en el que no se da ninguna explicación de cómo evaluarlos o trabajar con ellos .

Para considerar como riesgos las obligaciones tributarias de la empresa, se propone tener en cuenta lo siguiente:

- Frecuencia del riesgo. Este análisis se podrá hacer a partir del término voluntario de pago.
- Valoración del riesgo. Se podrá hacer partiendo del cálculo del recargo por mora y la multa que hubo que pagar por determinados conceptos en períodos anteriores. De no existir esa posibilidad, se podrá aplicar el 25 % del principal, que es la multa que como promedio se pone en estos casos.
- Jerarquización del riesgo. Para esto se tendrán en cuenta el importe, la frecuencia y si hubo errores con anterioridad. Se sugiere confeccionar una tabla con el formato que aparece en el Anexo No. 29.

Etapas V. Control y seguimiento de las acciones propuestas.

Objetivo: Comprobar el nivel de cumplimiento del plan propuesto para hacer las acciones correctivas necesarias.

²¹

Decreto Ley No. 169 (1997). De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios. (p16)

Paso 11. Supervisión y control de las medidas aplicadas.

Tareas a desarrollar.

- 1) Supervisar el estado de cumplimiento del plan elaborado.
- 2) Corregir el plan en caso de ser necesario.

3.2.- Acciones desarrolladas para la aplicación de la metodología propuesta en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.

Para la aplicación de la metodología, se siguió el orden de las etapas y pasos que están previstos en la misma.

Etapas I. Preparación inicial.

Como parte de la creación de condiciones organizativas para la aplicación de la metodología en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río, se llevó a cabo la explicación del alcance del procedimiento, así como de su objetivo que es lograr la administración de las relaciones de la entidad con el fisco; para lo cual es necesaria la participación y compromiso de los directivos y trabajadores de esta organización económica.

Así se cumplió el **Paso 1 Comprometimiento de la dirección y trabajadores implicados en la Administración Fiscal de la Empresa.**

Más adelante se pasó a la **organización del programa de trabajo (Paso 2)**, donde se efectuó una reunión para seleccionar el equipo de trabajo definiendo con claridad lo siguiente:

Los miembros del equipo, el que quedó integrado por el director económico, la especialista que atiende las finanzas en la empresa y el jurídico.

Después se definieron las áreas y el personal implicados en el proceso, que son los integrantes de los departamentos de economía y jurídico, la dirección y demás miembros del consejo de dirección.

Se elaboró un cronograma de trabajo que se presentó y analizó con el director de la empresa, el cual lo aprobó. Dicho cronograma tenía previsto realizar todo el proceso en un trimestre.

Para darle cumplimiento al **Paso 3 Información y comunicación a directivos y trabajadores de la entidad**, se efectuó una reunión con el consejo de dirección para el primer caso y la asamblea con los trabajadores en el segundo. En ambas reuniones se explicaron los métodos y procedimientos que se emplearían y quienes serían los principales participantes en el desarrollo del proceso.

El **Paso 4** se comienza con la **caracterización de la empresa**.

La Empresa Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río, está ubicada en el Km. 2 1/2 de la Carretera a Luís Lazo, se subordina al Grupo Nacional de Tabaco (TABACUBA), cuenta con 13 Unidades Empresariales de Base, 8 dedicadas a la actividad de Acopio y el Beneficio de Tabaco, una de Aseguramiento y Transporte, una de Construcción y Forestal, una de Maquinaria e Hidráulica, una de Autoconsumo y una nueva Unidad Empresarial de Base, que se incorporó recientemente a la empresa y atiende la Agricultura Urbana.

Esta entidad económica brida servicio y asesoría técnica a 65 estructuras productivas, las que incluye Escogidas, Despalillos, CCS, CPA y UBPC entre otras, las que inciden en los resultados finales de cada cierre de período.

Para el año 2011 se tiene contratado con el Sector Cooperativo y Campesino, una cifra de 43890 quintales en el proceso de beneficio el cual arrojará un valor de \$ 51073.1 MP como producción fundamental.

La Resolución No. 296 con fecha 14 de Diciembre del Ministerio de Economía y Planificación, establece el Objeto Empresarial de la Empresa Tabacalera Pinar del Río, la que en los marcos del Perfeccionamiento Empresarial proyectó la siguiente misión:

Garantizar la producción de tabaco en rama para la exportación y el consumo nacional, atendiendo las demandas del mercado y del Grupo Empresarial del Tabaco de Cuba.

La visión que tiene definida esta empresa es la que aparece a continuación:

La empresa, cuenta con una estructura organizativa y de dirección plana, posee un consejo de dirección con un amplio dominio de las técnicas modernas de dirección y

una fuerza de trabajo estable, calificada e incentivada a la obtención de resultados superiores, caracterizada por desarrollar una amplia participación de los trabajadores en la toma de decisiones, a partir de su elevada formación y alta motivación por la fortaleza que muestra la cultura empresarial. La calidad de sus producciones tanto las destinadas a la exportación como al consumo nacional se ubica en niveles competitivos comparados con otras del sector tabacalero. Alcanza niveles de utilidades que dan respuesta a las necesidades de la empresa, del Grupo al que se subordina y del Gobierno en el territorio. Se aplican con eficiencia y efectividad los adelantos científicos – técnicos con una adecuada evaluación económica.

La situación que presenta al cierre de enero de 2011 esta forma organizativa de producción es la que se refleja más abajo:

Plantilla	Aprobada	Cubierta
Dirigente	58	69
Técnicos	48	310
Operarios	2671	2235
Servicio	118	196
Administrativos	14	23
Total	2909	2833

Aportes al Presupuesto del Estado

<u>Código</u>	<u>Descripción</u>	<u>Tipo Impositivo</u>
071062	Impuesto sobre Transp. Terrestre	
061012	Impuesto sobre Ut. Fuerza de Trabajo	25
081013	Impuesto Contrib. Seg. Social	12.5
040010	Impuesto sobre Utilidades	35
110010	Impuesto Aporte Rend. Inversión Estatal	70
052022	Impuesto Ingreso Bruto Agric. Pequeños	5

150050	Impuesto Dep. AFT Emp. P. no Financ.	
--------	--------------------------------------	--

La estructura organizativa de la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río aparece en el Anexo No. 30.

Al realizar el **diagnóstico del estado actual de la Administración Fiscal de la Empresa (Paso 5)**, se obtuvieron los resultados que se exponen a continuación.

1– Con relación a la legislación tributaria:

- a) La empresa no cuenta con un sistema de actualización de la legislación tributaria, aunque el representante legal de la misma ante la ONAT, la actualiza en cada ocasión que encuentra alguna norma nueva.
- b) No hay una persona responsabilizada con mantener actualizada esta legislación.
- c) En ocasiones han acudido a la ONAT para esclarecer alguna duda sobre la legislación tributaria, pero no lo tienen planificado para hacerlo de forma sistemática.
- d) No hay un dominio cabal de la legislación tributaria. Se considera que esa legislación es compleja y que aunque se ha estudiado, todavía no se domina totalmente.
- e) No cuentan con la Resolución No. 47 del 2004 sobre la Contribución a la Seguridad Social en las Unidades Básicas de Producción Cooperativa (UBPC), ni con la Instrucción No. 6 del 2000 que se refiere al Impuesto sobre Utilidades de las Cooperativas de Producción Agropecuaria y las UBPC; ambas normas dictadas por el Ministerio de Finanzas y Precios.

2– Respecto al cumplimiento de los deberes formales:

Se detectó una unidad que comenzó con sus operaciones recientemente en la empresa y no estaba actualizada en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT).

En el resto de los deberes formales no presentaron problemas.

3- Cumplimiento de los deberes no formales.

- a. En una auditoría de la ONAT recibida por la empresa, no se detectaron deudas ni errores de carácter tributario.
- b. Todos los hechos económicos con posibilidades de ser gravados con tributos, están contemplados en el “Vector Fiscal” de la empresa, excepto el referido a una unidad que comenzó sus operaciones recientemente y no aparece reflejada en el Vector Fiscal de la empresa.
- c. Los modelos CR-09 de declaración pago al Presupuesto del Estado revisados están sin errores, excepto dos modelos correspondientes a los aportes por los conceptos de Contribución a la Seguridad Social y el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, los que fueron rectificados y aportados debidamente antes del período voluntario de pago.

4-Se revisaron los modelos de Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades de los últimos cinco años, detectándose en tres de ellos que no aparece el nombre y la firma del funcionario de la Oficina de Administración Tributaria que lo recibió; de esta forma la empresa no cuenta con un documento legal que pruebe que la referida declaración fue presentada en la fecha establecida, tampoco puede probar la aceptación de estos modelos por parte de la ONAT.

5- No se hacen análisis con el objetivo de decidir si se hacen aplazamientos de pago con terceros ni con la ONAT, a pesar de que han tenido varios momentos con dificultades financieras para enfrentar sus obligaciones a corto plazo, lo que fue reconocido por los especialistas del área económica de la empresa.

6- Las obligaciones con la Administración Tributaria, no aparecen identificadas como riesgos.

Resultados de la entrevista realizada a los especialistas del área económica. (Paso 6). Esta entrevista aparece en el Anexo No 27.

Se entrevistaron 4 especialistas del área, incluyendo al director de economía y obteniéndose los resultados que se detallan a continuación.

1.- Para mejorar el cumplimiento del pago de los impuestos se sugiere:

- Analizar el cumplimiento del pago de los impuestos en el consejo de dirección mensualmente.
- Estrechar más los vínculos con la ONAT.
- Dominar más la legislación tributaria.
- Contar con los recursos financieros necesarios para hacer el pago del impuesto.

2.- Para que la empresa mantenga actualizada su legislación tributaria se sugiere:

- Que una persona tenga esa tarea.
- Que el jurídico se responsabilice con esto.

3.- El cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa con el Presupuesto del Estado se revisa periódicamente, aunque no siempre se profundiza en cada hecho económico con incidencia tributaria.

4.-No cuentan con ninguna guía para revisar los impuestos, tasas y contribuciones.

5.- No tienen una guía que les permita revisar el cumplimiento de los deberes formales con la Administración Tributaria.

6.- No se han cometido errores por la empresa en los aportes al Presupuesto del Estado.

En este último aspecto se debe señalar que aunque los entrevistados plantean que no hay problemas, basándose en que no les determinaron adeudos con el fisco en la auditoría realizada por la ONAT, en el diagnóstico efectuado por el equipo de la empresa, se comprobó que había errores de cálculo en dos de los modelos CR-09 declaración pago al Presupuesto del Estado.

Para la **determinación de las causas principales que limitan el desarrollo del sistema (Paso7)**, se partió de la identificación de los problemas que actualmente presenta la empresa que limitan el buen desarrollo de una Administración Fiscal en esta. Más adelante se fueron relacionando las causas que provocaron que estén presentes los mismos, lo que aparece en la tabla del Anexo No. 31

En el **Paso 8** se realizó la **presentación del informe resumen a la dirección económica de la empresa**, el cual se puede consultar en el Anexo No. 32.

Se realizó la **presentación del informe resumen a la dirección y trabajadores** implicados (**Paso 9**), lo que sirvió para esclarecer algunas dudas que presentaban relativas a la Administración Fiscal de la empresa.

Propuesta de solución de los problemas detectados. (Paso 10)

Para reflejar mejor la interrelación entre los problemas, sus causas y la propuesta de solución, se utilizó la siguiente tabla:

Problemas	Causas	Solución	Responsable
1) La empresa no cuenta con un sistema de actualización de la legislación tributaria.	1.1) No hay una planificación de la periodicidad en que se debe actualizar la legislación tributaria. 1.2) No hay una persona responsabilizada con mantener actualizada la legislación.	1.1) Realizar una visita mensual a la ONAT con ese objetivo. 1.2) Queda responsabilizado con esta tarea el representante legal ante la ONAT.	1.1) Representante legal ante la ONAT. 1.2) Subdirector económico.
2) No hay dominio cabal de la legislación tributaria.	2.1) No se hacen siempre las consultas a la ONAT sobre estos temas. 2.2) No se dan seminarios o talleres para profundizar en la	2.1) Consultar de inmediato todas las dudas sobre esta legislación a la ONAT. 2.2) Realizar dos seminarios o talleres al año sobre estos temas.	2.1) Representante legal ante la ONAT. 2.2) Director económico.

	legislación tributaria.		
3) No se hacen análisis económico-financieros con el objetivo de decidir si se hacen aplazamientos de pago con terceros o la ONAT.	3.1) Ningún especialista tiene asignada esta tarea. 3.2) Se desconocen las posibles ventajas financieras para la empresa que traería hacer este tipo de análisis.	3.1) Responsabilizar a un especialista con realizar esta tarea sistemáticamente. 3.2) Motivar al área económica con estos análisis.	3.1) Director económico. 3.2) Director económico.
4) Las obligaciones con la Administración Tributaria no aparecen identificadas como riesgos.	4.1) No se ha evaluado la posible afectación a la empresa que traería un incumplimiento con el fisco.	4.1) Gestionar como riesgos las obligaciones de la empresa con el fisco, incorporándolos al Plan de Prevención de Riesgos.	4.1) Director económico
5) No se revisan los tributos a pagar por la empresa a partir de una guía	5.1) No tienen una guía que permita revisar los tributos a pagar por la empresa.	5.1) Aplicar la guía propuesta para revisar el pago de los tributos.	5.1) Representante legal ante la ONAT
6) No se revisa el cumplimiento de los deberes formales con la	6.1) No cuentan con una guía para revisar el cumplimiento de	6.1) Aplicar la guía de deberes formales propuesta.	6.1) Representante legal ante la ONAT.

Administración Tributaria.	los deberes formales de la empresa con la ONAT.		
7) No hacen una revisión de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades a partir de una guía.	7.1) No cuentan con una guía para hacer la revisión de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades.	7.1) Aplicar la guía de revisión de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades.	7.1) Representante legal ante la ONAT.

Por último se propone mantener el equipo de trabajo que realizó el diagnóstico para darle cumplimiento a la **supervisión y control de las medidas aplicadas (Paso11)**. Además, este equipo tendrá el deber de hacer propuestas al consejo de dirección para corregir el plan en caso de ser necesario.

Conclusiones.

1. Las empresas del sector de la agricultura en la provincia tienen incumplimientos con la Administración Tributaria; tanto en lo relativo a los deberes formales, como a los aportes al Presupuesto del Estado, por los conceptos de pago de tributos y de ingresos no tributarios. Las causas fundamentales de esos incumplimientos están en:
 - Insuficientes conocimientos e inadecuada interpretación de la legislación tributaria.
 - Inestabilidad y falta de preparación del personal en las áreas económicas.
 - Insuficientes recursos financieros y a pesar de esto no se utilizan los aplazamientos de pago.
 - No contar con toda la legislación tributaria.
2. La metodología propuesta permite implementar la Administración Fiscal en cualquier empresa agropecuaria, lo que es una herramienta de trabajo útil para elevar la eficiencia de estas a partir de la disminución de las sanciones pecuniarias por incumplimientos con el fisco, así como el logro de una gestión financiera más eficaz.
3. Varias empresas agropecuarias de la provincia incumplieron el pago de algunos tributos, por lo que recibieron sanciones pecuniarias, lo que incidió negativamente en su situación financiera; se obtuvieron estos resultados a pesar de que las auditorías de la ONAT no han tocado prácticamente al sector agropecuario.
4. La Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río, está en perfeccionamiento, tiene el equipo económico-financiero completo y con una experiencia adecuada en la actividad, sin embargo, se pudieron detectar algunos incumplimientos con el fisco. A partir de la implementación de la Administración Fiscal con la metodología propuesta, esta empresa estará en

mejores condiciones de mantener relaciones estables y sólidas con la Administración Tributaria.

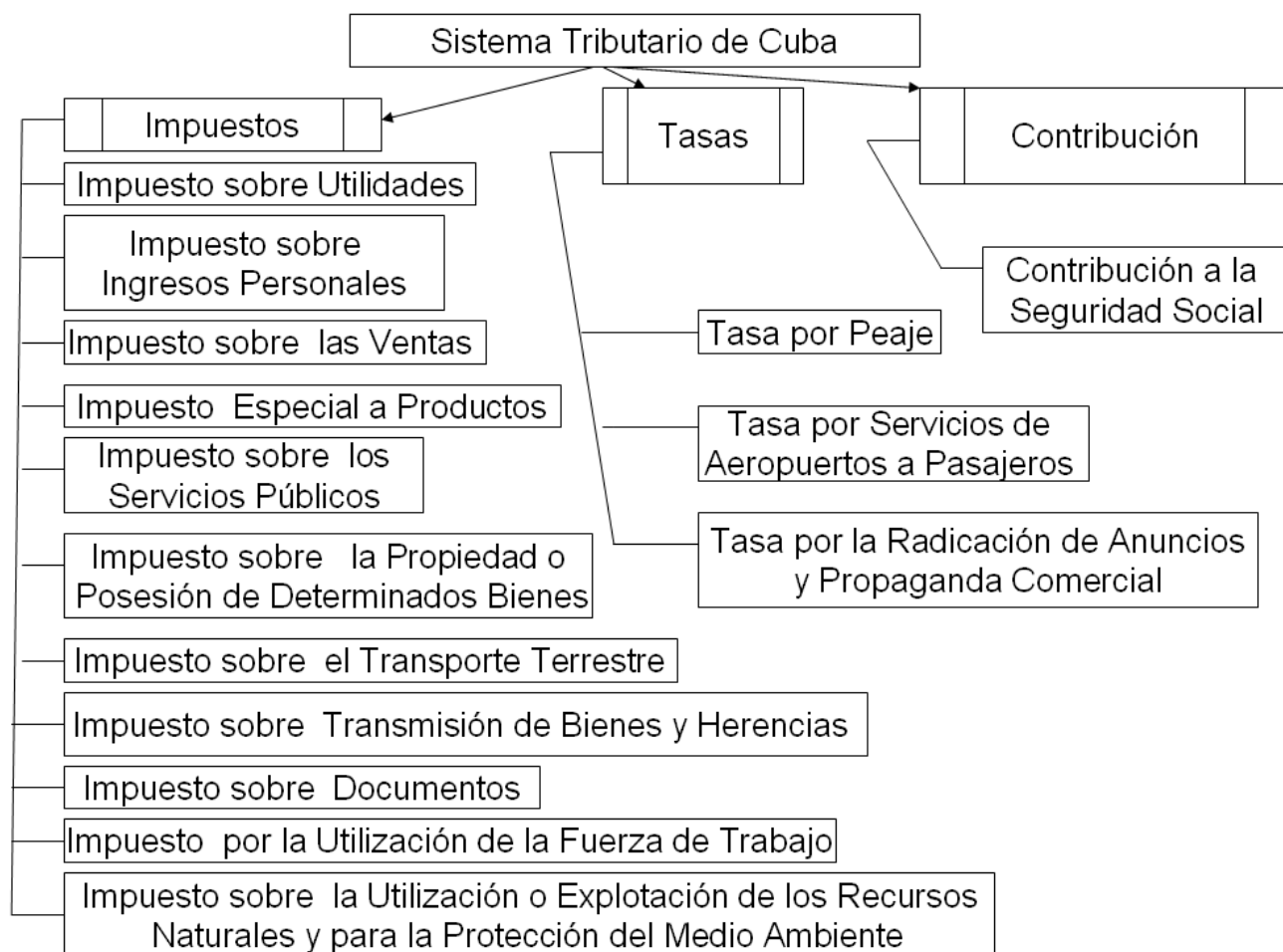
5. De aplicarse esta metodología en otra entidad con personal menos preparado y de menor experiencia en la actividad financiera, los problemas detectados serían mucho mayores, ello permitiría solucionarlos por la propia entidad antes de ser penalizados por la Administración Tributaria.

Recomendaciones.

- Divulgar la existencia de la metodología propuesta a todas las entidades pertenecientes al sector agropecuario de la provincia.
- Aplicar la Administración Fiscal en el resto de las entidades de la agricultura del territorio, por cuanto se presume que el 33,8 % de ellas tengan dificultades con el fisco, lo que asciende a una cifra de 243 organizaciones económicas.
- Adecuar esta metodología a las entidades de otros sectores de la economía nacional, valorando sus particularidades.

Anexo No. 1

Tributos del Sistema Tributario Cubano



Fuente: Elaborado por el autor

Anexo No.2

Penalizaciones a las empresas agropecuarias de la provincia de Pinar del Río por incumplimientos en los pagos al Presupuesto del Estado.

Descripción	Año 2007	Año 2008	Año 2009	Año 2010
Multas	914,1	449,9	540,2	410,0
Recargo por mora	826,0	905,2	531,9	430,0
Total	1740,1	1355,1	1072,1	840,0

Fuente: Elaborado por el autor a partir de las estadísticas de la ONAT Provincial de Pinar del Río.

Anexo No.3

Tasas de imposición del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas en los países iberoamericanos.

País	Alícuota (%)
Argentina	35
Bolivia	25
Brasil	15
Chile	16
Colombia	35
Costa Rica	30
Cuba	35
Ecuador	15 o 25
El Salvador	25
Guatemala	31

País	Alícuota (%)
Honduras	10 al 30
México	25
Nicaragua	25
Panamá	30
Paraguay	25 y 35
Perú	27
República Dominicana	25
Uruguay	30
Venezuela	15 al 30 10, 60 y 67,7

Fuente: Darío Rodríguez. Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, Tema No. 11: Sistemas Tributarios Iberoamericanos, p.40

Anexo No.4

Tipos de IVA aplicados en los Estados miembros de la Unión Europea.

Estados miembros	Tipo super reducido	Tipo reducido	Tipo general
Bélgica	-	6	21
Dinamarca	-	-	25
Alemania	-	7	16
Grecia	4	8	18
España	4	7	16
Francia	2,1	5,5	19,6
Irlanda	4,3	12,5	21
Italia	4	10	20
Luxemburgo	3	6	15
Holanda	-	6	19
Austria	-	10/12	20
Portugal	-	5/12	17
Finlandia	-	8/17	22
Suecia	-	6/12	25
Reino Unido	-	5	17,5

Fuente: José M. Bunes Ibarra. Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, Tema No.7: Sistema Impositivo: Imposición sobre el consumo, p 40.

Anexo No. 5

Entidades de la Agricultura en la provincia de Pinar del Río.

Municipios	Sub Nacional				Sub Provincial				Sub Mpal		CPA	CCS	UBPC	Total
	Em p	U.E.B	O.E.E.	U/P	Emp	U.E.B	O.E.E.	U/P	Emp	U/P				
Sandino	10			3							5	22	7	47
Mantua	7			2							8	13	4	34
Minas de Mathambre	6			3							6	18	7	40
Viñales	10			2							5	11	4	32
La Palma	7	8		3							6	15	5	44
Bahía Honda	6			2							5	18	10	41
Candelaria	5			3							1	2	1	12
San Cristóbal	8	2		3				1			4	19	15	52
Los Palacios	13	1		2	1						2	12	6	37
Consolación del Sur	15	9		3	1						14	39	7	88
Pinar del Río	31	16	1	4							12	25	29	118
San Luís	16	3		2							9	26	3	59
San Juan y Martínez	3	23		4				1			8	29	3	71
Guane	11	2		2							6	19	5	45
TOTAL	148	64	1	38	2	0	0	2	0	0	91	268	106	720

Fuente: Elaborado por el autor, a partir del Registro de Contribuyentes de la ONAT.

Anexo No.6

Entrevista

Nombre y apellidos:_____

Cargo:_____

La presente entrevista forma parte de los instrumentos que se aplican para la elaboración de un trabajo investigativo sobre el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes con la Administración Tributaria.

Teniendo en cuenta su experiencia en el trabajo con los contribuyentes, (personas jurídicas del sector agropecuario), señale qué deberes formales se incumplen más por éstos ante la Administración Tributaria.

Marque con una Cruz (X) los que considere.

- ☐ Inscribirse en el Registro de Contribuyentes.
- ☐ Actualizar la dirección domiciliaria de la entidad.
- ☐ Actualizar el representante legal ante la ONAT.
- ☐ Actualizar el nombre del director cuando éste es cambiado.
- ☐ Actualizar la modificación de la razón social.
- ☐ Informar la introducción de nuevas actividades productivas y/o de servicios.
- ☐ Actualizar la modificación de la subordinación de la entidad.
- ☐ Conservación por 5 años de los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos por la legislación.
- ☐ Presentación en fecha de la declaración jurada.
- ☐ Presentación en término los balances, informes, certificaciones y otros documentos solicitados por la ONAT.
- ☐ Presentarse en la Administración Tributaria en el término establecido una vez citado por esta.
- ☐ Permitir el acceso a su domicilio fiscal a funcionarios de la Administración Tributaria.
- ☐ Otros (Enúncielos)

Anexo No.7

Encuesta

Compañero(a):

Solicitamos de su valiosa cooperación para precisar su percepción en cuanto al incumplimiento de los deberes formales de las personas jurídicas pertenecientes al sector agropecuario.

A continuación se relacionan los deberes que más se incumplen por estos contribuyentes, para que usted marque con una cruz (X) el lugar en que considera se encuentren actualmente estos en las referidas entidades.

Leyenda: 3 se incumple mucho; 2 se incumple a veces; 1 se incumple poco

Deberes formales	1	2	3
Tener actualizado el representante legal ante la ONAT.			
Actualizar el nombre del director cuando este es cambiado.			
Conservar por cinco años los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos por la legislación.			
Informar la introducción de nuevas actividades productivas y/o de servicios.			
Actualizar la dirección domiciliaria de la entidad.			
Actualizar la modificación de la razón social			

Anexo No. 8

Matriz de valoración del cumplimiento de los deberes formales. (Especialistas de la ONAT del municipio Pinar del Río.)

Deberes	E1	E2	E3	Total	IVR
RL	3	3	2	8	0,22
ND	2	1	2	5	0,14
DC	1	1	1	3	0,08
NAPS	1	1	2	4	0,11
DD	3	2	2	7	0,19
RS	3	3	3	9	0,25
Total				36	1,00

Escala: 1 a 3

(Escala Likert)

Leyenda: RL: Actualizar el representante legal ante la ONAT; ND: Actualizar el nombre del director cuando este es cambiado; DC: Conservar por cinco años los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos por la legislación; NAPS: Informar la introducción de nuevas actividades productivas y/o de servicios; DD: Actualizar la dirección domiciliaria de la entidad; RS: Actualizar la modificación de la razón social; E1, E2 y E3: Especialistas 1,2 y 3 respectivamente; IVR: Índice valor relativo.

Anexo No. 9

Matriz de valoración del cumplimiento de los deberes formales.

(Auditores de la ONAT Provincial.)

Deb	E 1	E 2	E 3	E 4	E 5	E 6	E 7	E 8	E 9	E 10	E 11	E 12	E 13	E 14	E 15	E 16	E 17	Total	IVR
RL	3	3	2	3	3	2	3	3	2	3	3	3	2	3	3	2	3	46	0.35
ND	2	2	2	3	2	2	2	2	3	2	2	2	3	2	2	3	2	38	0.29
DC	2	2	1	2	1	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	2	1	26	0.20
NAPS	1	2	1	2	1	1	1	2	1	1	2	1	1	1	1	2	1	22	0.17
DD	1	1	2	1	1	1	2	1	1	1	1	2	1	1	1	1	2	21	0.12
RS	2	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	19	0.11
Total																		172	1.00

Escala: 1 a 3

(Escala Likert)

Leyenda: Deb: Deberes; RL: Actualizar el representante legal ante la ONAT; ND: Actualizar el nombre del director cuando este es cambiado; DC: Conservar por cinco años los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos por la legislación; NAPS: Informar la introducción de nuevas actividades productivas y/o de servicios; DD: Actualizar la dirección domiciliaria de la entidad; RS: Actualizar la modificación de la razón social; E1 – E17: Especialistas del 1 al 17; IVR: Índice valor relativo.

Anexo No. 10

Base de cálculo del recargo por mora.

Descripción	Atraso en días	% del principal
Adeudos no pagados	De 1 a 30 días	5
Adeudos no pagados	De 31 a 60 días	10
Adeudos no pagados	Más de 60 días	0,2 por día

Atraso en días: Se calcula contando a partir del día que le sigue al del último término de pago establecido.

% del principal: Es la deuda que se tiene con el fisco, que puede ser por no haber pagado el total del impuesto o parte de este.

El **0,2 %** se irá calculando hasta alcanzar el 50 % del principal.

Fuente: Elaborado por el autor a partir del Decreto Ley No 169 de 1997, la Resolución No. 3 de 1998 del Ministerio de Finanzas y Precios y la Circular No. 3 de 1998 del Jefe de la ONAT.

Anexo No. 11

Empresas de la agricultura auditadas por la ONAT

Descripción	F i l a	UM	2008	2009	2010	Total
Empresas auditadas	1	Uno	9	26	30	65
De ellas con determinación	2	Uno	3	10	9	22
Relación 2/1	3	%	33,3	38,5	30,0	33,8

Fuente: Elaborado por el autor a partir de los datos facilitados por la ONAT Provincial de Pinar del Río.

Anexo No. 12

Cantidad de adeudos detectados por la ONAT en empresas agropecuarias de la provincia de Pinar del Río

Concepto	2008 Cant	2008 % *	2009 Cant	2009 % *	2010 Cant	2010 % *	Total Cant.
Impuesto sobre Utilidades	3	100	3	30	1	11,1	7
Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo	3	100	3	30	3	33,3	9
Impuesto sobre el Transporte Terrestre	2	66,7	2	20			4
Contribución a la Seguridad Social	3	100	3	30	5	55,6	11
Contribución Especial a la Seguridad Social	1	33,3					1
Rendimiento de la Inversión Estatal	2	66,7	3	30			5
Otras transferencias de capital	1	33,3					1
Otras transferencias corrientes de empresas públicas no financiadas	1	33,3					1
Depreciación de AFT	3	100	2		3	33,3	8
Tasa por Radicación de Anuncios	1	33,3					1
Impuesto sobre Ingresos Brutos Agricultores Pequeños			3	30	2	22,2	5
Impuesto por la Utilización de Recursos Forestales			1	10			1
Mercado Agropecuario			1	10			1
Huevos Frescos de Aves					1	11,1	

* Por ciento respecto al total con determinación en ese año.
Los datos del año 2010 están hasta agosto.

Fuente: Elaborado por el autor a partir de los datos obtenidos en la ONAT Provincial de Pinar del Río.

Anexo No. 13

Entrevista

Nombre y apellidos:_____

Cargo:_____

La presente entrevista forma parte de los instrumentos que se aplican para la elaboración de un trabajo investigativo sobre el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes con la Administración Tributaria.

Teniendo en cuenta su experiencia en el trabajo con los contribuyentes, (personas jurídicas del sector agropecuario), responda la siguiente pregunta:

¿En su opinión, qué causas provocan el incumplimiento del pago de los tributos al fisco en el término establecido por parte de las personas jurídicas?

Marque con una Cruz (X) los que considere.

___ Insuficiente conocimiento de la legislación tributaria.

___ Inadecuada interpretación de la legislación tributaria.

___ Insuficientes recursos financieros.

___ Otras (Enúncielas)

Anexo No. 14

Aplazamientos de pagos al fisco en el sector agropecuario en la provincia de Pinar del Río.

Municipios	2008 Cant.	2008 %	2009 Cant.	2009 %	2010 Cant.	2010 %	Total de contribuyentes
Sandino							47
Mantua							34
Minas							40
Viñales							32
La Palma	5	11,4	3	6,8	2	4,5	44
B. Honda	6	14,6	3	7,3	4	9,8	41
Candelaria							12
S.Cristóbal							52
Los Palacios							37
C. del Sur							88
Pinar del Río							118
San Luís							59
San Juan							71
Guane							45
Total	11	1,5	6	0,8	6	0,8	720

Fuente: Elaborado por el autor a partir de datos facilitados por la ONAT.

Anexo No. 15

Encuesta

Compañero(a):

Esta encuesta forma parte de una investigación que tiene como objetivo establecer pautas para mejorar las relaciones de las entidades del sector agropecuario con la Administración Tributaria, por tal motivo y teniendo en cuenta sus conocimientos, solicitamos de usted su cooperación.

Sea lo más sincero posible.

Leyenda: 1 nunca; 2 a veces; 3 siempre.

Responda si en su entidad:

No.	Preguntas a responder.	1	2	3
1	Cuentan con la legislación tributaria actualizada.			
2	Revisan el cumplimiento de los deberes formales con el fisco.			
3	Analizan las relaciones de su entidad con el fisco.			
4	Realizan análisis económico financiero en función de los pagos al Presupuesto del Estado.			
5	Revisan con sistematicidad el modelo declaración pago.			
6	Dominan la legislación tributaria.			
7	Tienen identificados como riesgos de la empresa los relacionados con sus obligaciones con el fisco.			
8	Acuden a la ONAT a esclarecer dudas sobre la legislación tributaria			

Anexo No. 16

Tabla de Medias.

Preguntas	Empresas y U.Presupuestadas	UEB, OEE y UBPC	CPA y CCS
	66 respuestas	60 respuestas	125 respuestas
¿Cuentan con la legislación tributaria actualizada?	2.35	2.32	1.12
¿Revisan el cumplimiento de los deberes formales con el fisco?	1.08	1.08	1.04
¿Analizan las relaciones de su entidad con el fisco?	2.06	1.78	1.00
¿Realizan análisis económico financiero en función de los pagos al Presupuesto del Estado?	2.08	1.90	1.06
¿Revisan con sistematicidad el modelo declaración pago?	1.05	1.00	1.00
¿Dominan la legislación tributaria?	2.26	2.00	1.94
¿Tienen identificados como riesgos de la empresa los relacionados con sus obligaciones con el fisco?	1.02	1.00	1.00
¿Acuden a la ONAT a esclarecer dudas sobre la legislación tributaria?	2.12	2.07	1.41

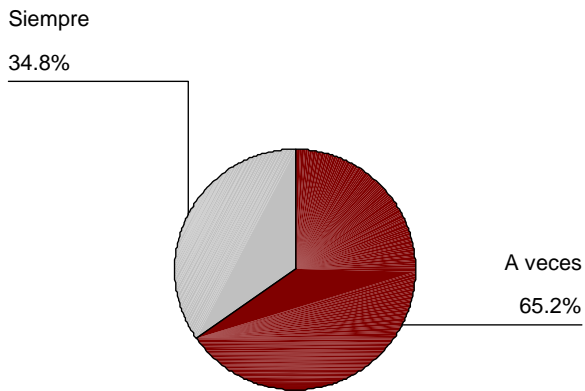
Anexo No. 17

Tablas de frecuencia.

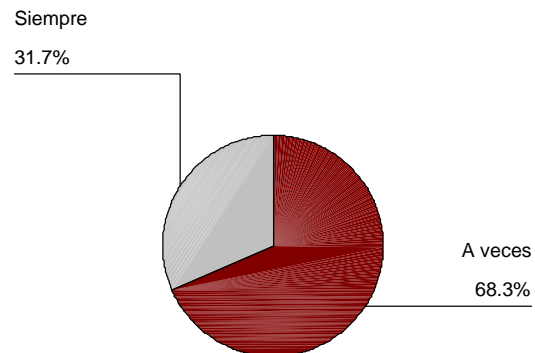
Pregunta 1: ¿Cuentan con la legislación tributaria actualizada?

Respuesta	Empresas y U. Presup.		UEB,OEE y UBPC		CPA y CCS	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Nunca	0	0	0	0	111	88.8
A veces	43	65.2	41	68.3	13	10.4
Siempre	23	34.8	19	31.7	1	0.8
Total	66	100.0	60	100.0	125	100.0

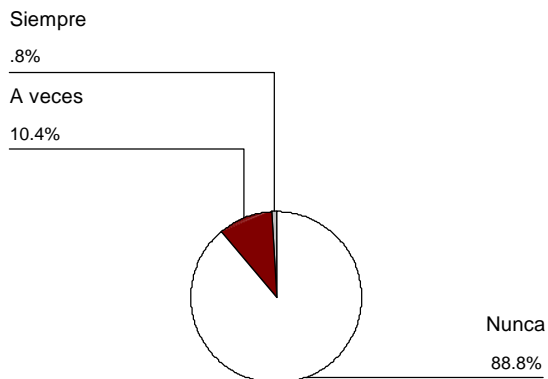
Empresas y Unidades Presupuestadas



UEB, OEE y UBPC



CPA y CCS



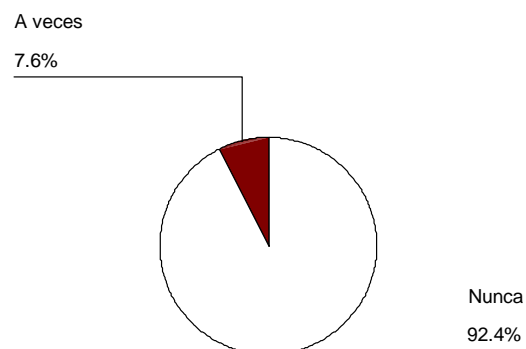
Anexo No. 17 (Continuación).

Tablas de frecuencia.

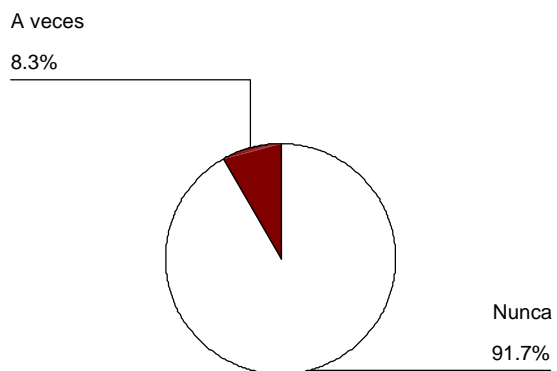
Pregunta 2: ¿Revisan el cumplimiento de los deberes formales con el fisco?

Respuesta	Empresas y U. Presup.		UEB,OEE y UBPC		CPA y CCS	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Nunca	61	92.4	55	91.7	120	96.0
A veces	5	7.6	5	8.3	5	4.0
Siempre	0	0	0	0	0	0
Total	66	100.0	60	100.0	125	100.0

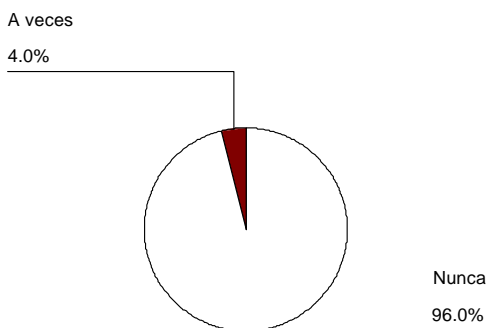
Empresas y Unidades Presupuestadas



UEB, OEE y UBPC



CPA y CCS



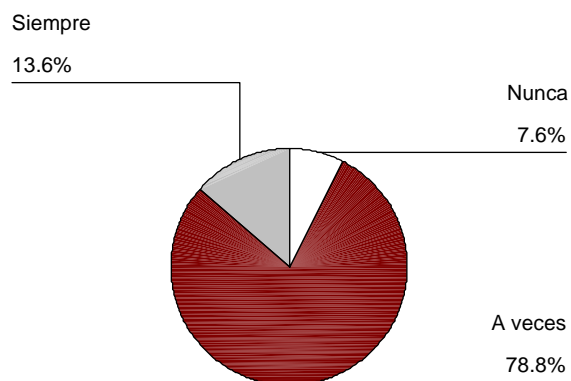
Anexo No. 17 (Continuación).

Tablas de frecuencia.

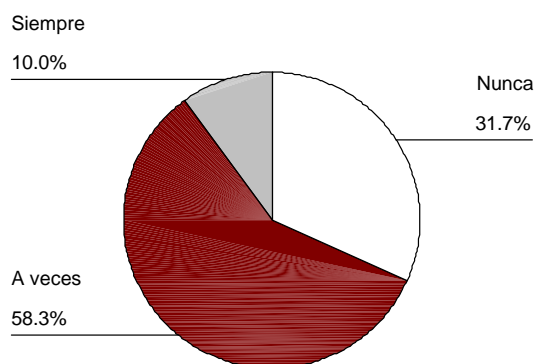
Pregunta 3: ¿Analizan las relaciones de su entidad con el Fisco?

Respuesta	Empresas y U. Presup.		UEB,OEE y UBPC		CPA y CCS	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Nunca	5	7.6	19	31.7	125	100.0
A veces	52	78.8	35	58.3	0	0
Siempre	9	13.6	6	10.0	0	0
Total	66	100.0	60	100.0	125	100.0

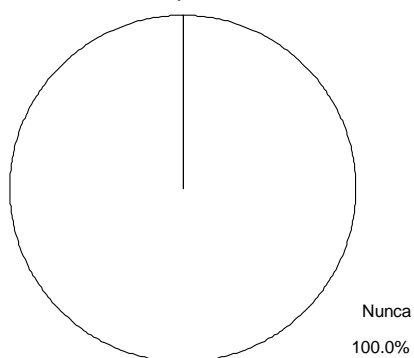
Empresas y Unidades Presupuestadas



UEB, OEE y UBPC



CPA y CCS



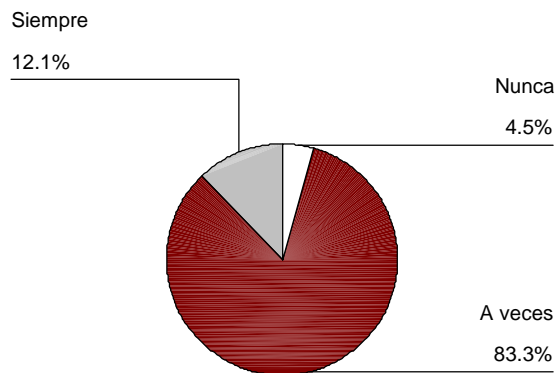
Anexo No. 17 (Continuación).

Tablas de frecuencia.

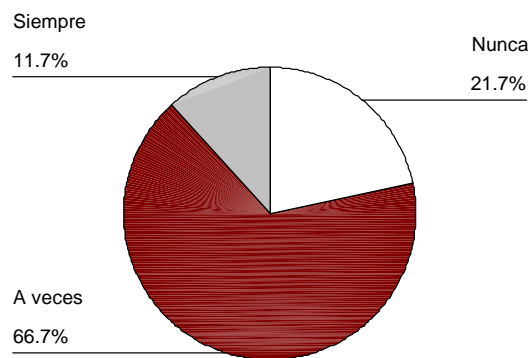
Pregunta 4: ¿Realizan análisis económico financiero en función de los pagos al Presupuesto del Estado?

Respuesta	Empresas y U. Presup.		UEB,OEE y UBPC		CPA y CCS	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Nunca	3	4.5	13	21.7	117	93.6
A veces	55	83.3	40	66.7	8	6.4
Siempre	8	12.1	7	11.7	0	0
Total	66	100.0	60	100.0	125	100.0

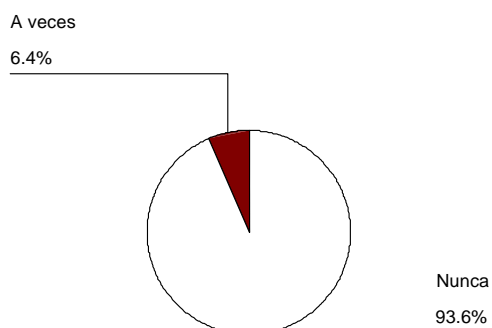
Empresas y Unidades Presupuestadas



UEB, OEE y UBPC



CPA y CCS



Anexo No.17 (Continuación).

Tablas de frecuencia.

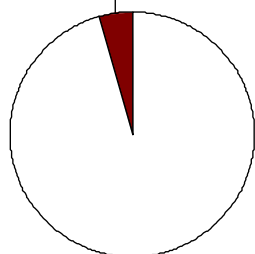
Pregunta 5: ¿Revisan con sistematicidad el modelo declaración pago?

Respuesta	Empresas y U. Presup.		UEB,OEE y UBPC		CPA y CCS	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Nunca	63	95.5	60	100.0	125	100.0
A veces	3	4.5	0	0	0	0
Siempre	0	0	0	0	0	0
Total	66	100.0	60	100.0	125	100.0

Empresas y Unidades Presupuestadas

A veces

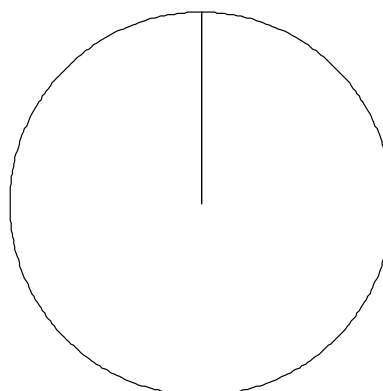
4.5%



Nunca

95.5%

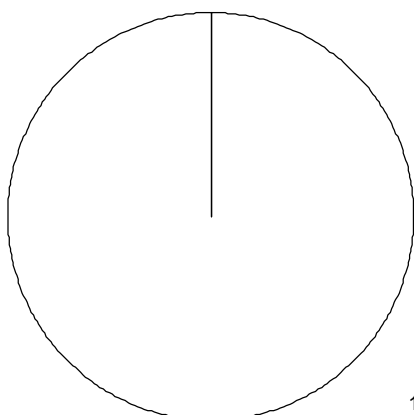
UEB, OEE y UBPC



Nunca

100.0%

CPA y CCS



Nunca

100.0%

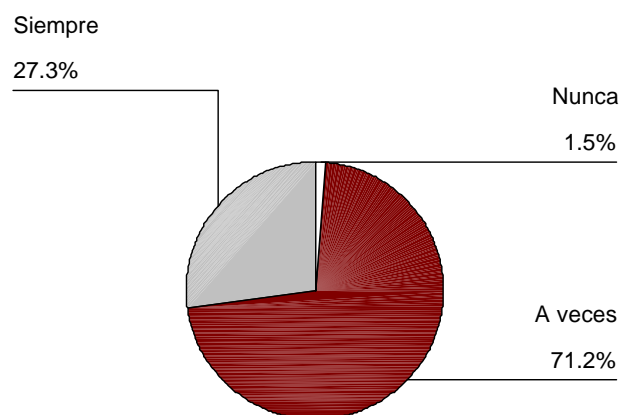
Anexo No. 17 (Continuación).

Tablas de frecuencia.

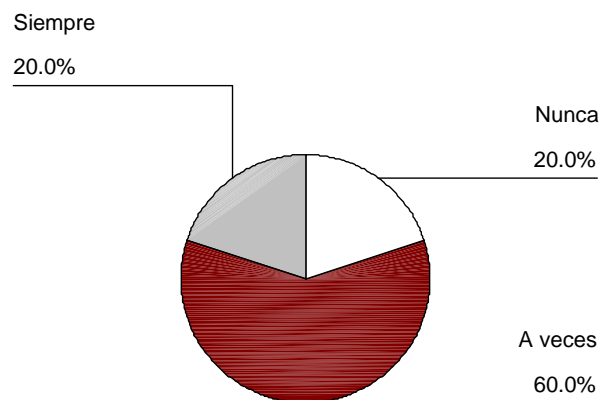
Pregunta 6: ¿Dominan la legislación tributaria?

Respuesta	Empresas y U. Presup.		UEB,OEE y UBPC		CPA y CCS	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Nunca	1	1.5	12	20.0	16	12.8
A veces	47	71.2	36	60.0	101	80.8
Siempre	18	27.3	12	20.0	8	6.4
Total	66	100.0	60	100.0	125	100.0

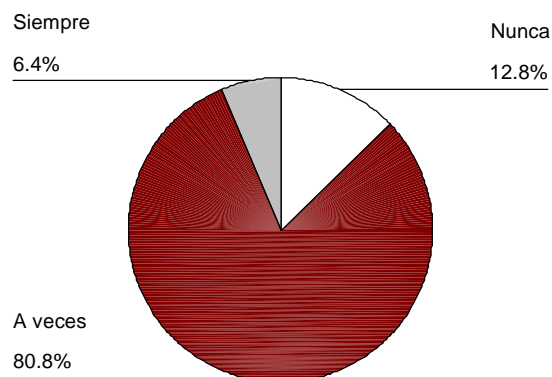
Empresas y Unidades Presupuestadas



UEB, OEE y UBPC



CPA y CCS



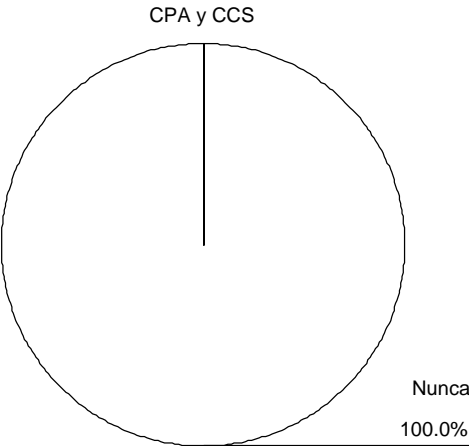
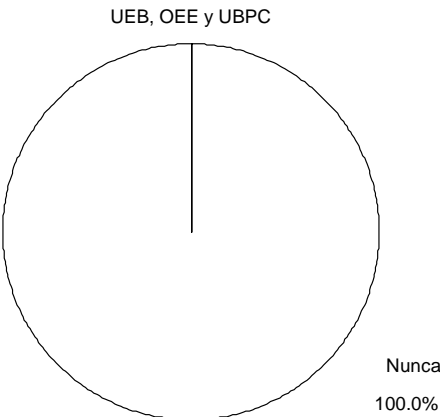
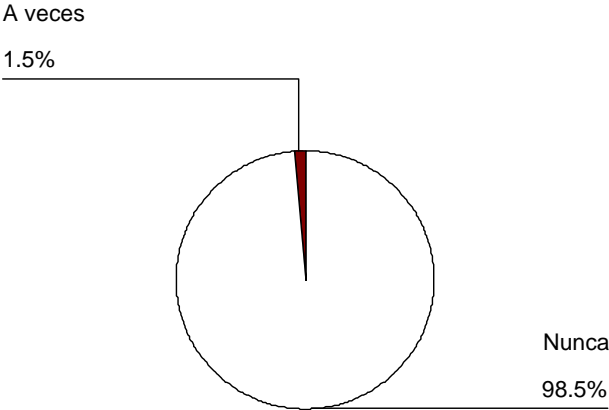
Anexo No. 17 (Continuación).

Tablas de frecuencia.

Pregunta 7: ¿Tienen identificados como riesgos de la empresa los relacionados con sus obligaciones con el fisco?

Respuesta	Empresas y U. Presup.		UEB,OEE y UBPC		CPA y CCS	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Nunca	65	98.5	60	100.0	125	100.0
A veces	1	1.5	0	0	0	0
Siempre	0	0	0	0	0	0
Total	66	100.0	60	100.0	125	100.0

Empresas y Unidades Presupuestadas



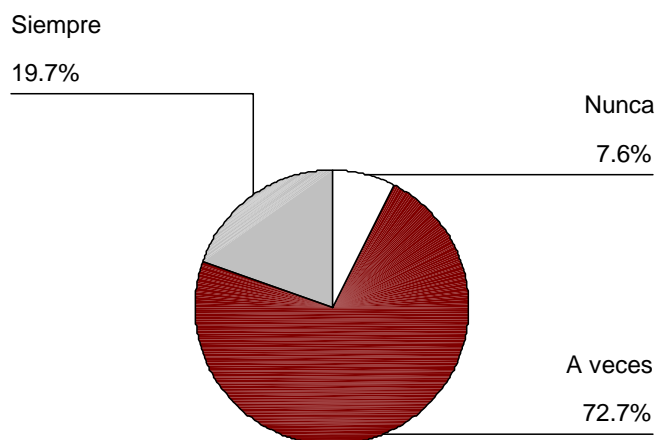
Anexo No. 17 (Continuación).

Tablas de frecuencia.

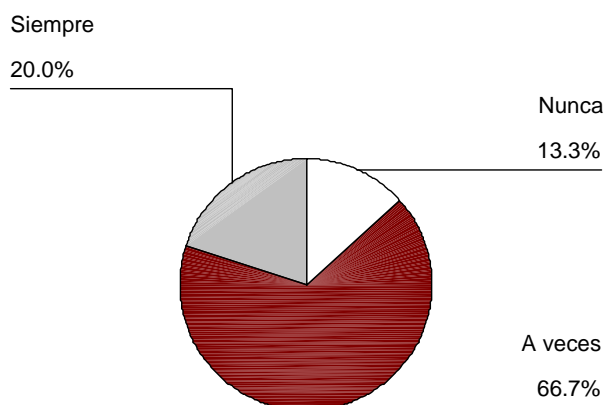
Pregunta 8: ¿Acuden a la ONAT a esclarecer dudas sobre la legislación tributaria?

Respuesta	Empresas y U. Presup.		UEB,OEE y UBPC		CPA y CCS	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Nunca	5	7.6	8	13.3	78	62.4
A veces	48	72.7	40	66.7	43	34.4
Siempre	13	19.7	12	20.0	4	3.2
Total	66	100.0	60	100.0	125	100.0

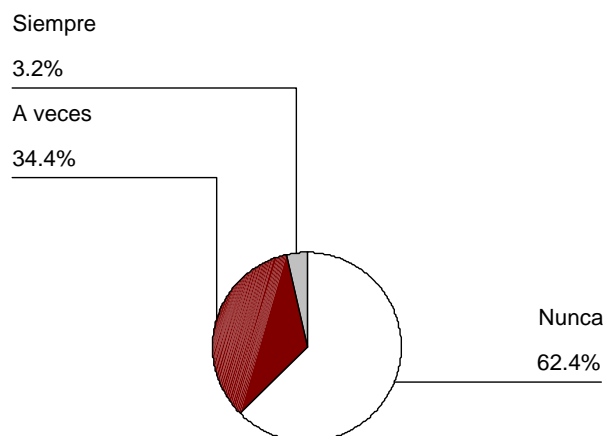
Empresas y Unidades Presupuestadas



UEB, OEE y UBPC

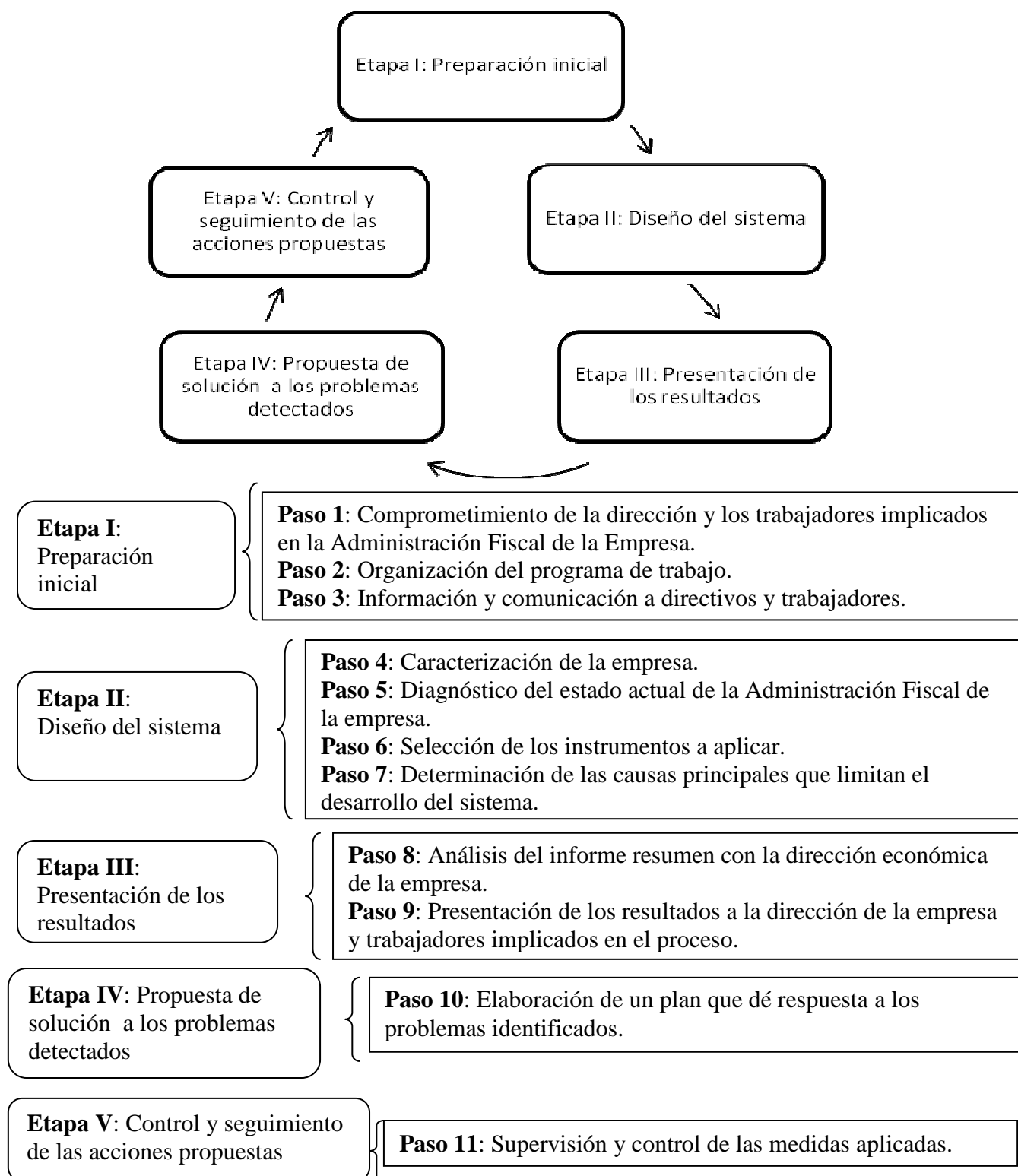


CPA y CCS



Anexo No. 18

Etapas y pasos de la metodología.



Fuente: Elaborado por el autor.

Anexo No. 19

Legislación y requisitos para hacer el pago por cada tributo.

Tributo	Término voluntario de pago	Párrafo	Legislación a consultar
Impuesto sobre Utilidades	Pagos trimestrales dentro de los 15 días posteriores al cierre del trimestre. Cierre del año: Hasta el 31 de marzo del año siguiente.	040010 040011 040012	Ley No. 73/94, Resolución No.379/03 del MFP
Impuestos sobre Utilidades CPA y UBPC	En o antes del 30 de septiembre	040010, 040011 y 040012	Resolución No.21 de 1998y V 190 de1999, Instrucción No.6 del 2000, todas del MFP.
Impuesto sobre las Ventas	Dentro de los primeros 15 días hábiles siguientes al de las ventas.	011100 al 011400	Ley No. 73/94, Resolución No. 41/97 del MFP
Impuesto sobre los Servicios Públicos. (Gastronomía y alojamiento, venta en moneda nacional)	Ventas del mes anterior: Primeros 10 días (Aporte del año menor de 1,0 MMP). Ventas primera quincena del propio mes: Primeros 20 días (Aporte del año mayor de 1,0 MMP) Ventas segunda quincena del mes: Hasta el 5 del mes siguiente (Aporte del año mayor de 1,0 MMP)	020010 020011 020012	Ley No. 73/94, Resoluciones No.53/96 , No.244/06 y No.166/06 del MFP.
Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo.	Dentro de los 10 primeros días hábiles del mes siguiente al que se devenguen los salarios, sueldos, gratificaciones o cualquier otra remuneración.	061012	Ley No. 73/94, Resolución No. 240/02 del MFP.
Impuesto sobre la propiedad o Posesión de Determinados Bienes. (Embarcaciones)	Del 2 de enero al 31 de marzo de cada año	071052	Ley No. 73/94, Resolución No. 25/95 del MFP.
Impuesto sobre el Transporte Terrestre	Del 2 de enero al 31 de mayo de cada año	071062	Ley No. 73/94, Resolución No.355/03 del MFP.

Anexo No. 19.

Legislación y requisitos para hacer el pago por cada tributo. (Cont.)

Tributo	Término voluntario de pago	Párrafo	Legislación a consultar
Ingresos Netos CPA.	60 días posteriores al cierre del período.	040012	Decreto Ley No.66 de 1983, Resoluciones No.26 y No.27 de 1983, todas del MFP.
Impuesto sobre Ingresos Brutos Agricultores	Decenal. Primera decena: día 13 Segunda decena: día 23 Tercera decena: día 3	052022	Decreto-Ley No.66 de 1983 ; Resoluciones No.26 de 1983.
Impuesto Forestal	Dentro de los primeros 5 días hábiles de cada trimestre.	062010	Ley No. 73/94 y Resolución No.50 de 1996 del MFP
Contribución a la Seguridad Social CPA	Dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquel en que realicen sus ventas	081013	Resolución No. 116 de 2002 del MFP y Decreto No. 217del 2001
Contribución a la Seguridad Social (UBPC).	Dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente a aquel en que se devenguen.	081013	Resolución No. 400 de 2000 y 2002. Resolución No.47 del 2004 del Ministerio de Finanzas y Precios.
Contribución a la Seguridad Social	Dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente a aquel en que se devenguen los salarios y otras remuneraciones	081013	Ley No.73 del Sistema Tributario de 1994 y la Resolución No.116 de 2002 del MFP.
Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial:	Trimestralmente, dentro de los primeros 15 días del trimestre correspondiente.	090012	Ley No.73 del Sistema Tributario de 1994 y la Resolución No.241 de 2002 del MFP

Fuente: Elaborado por el autor.

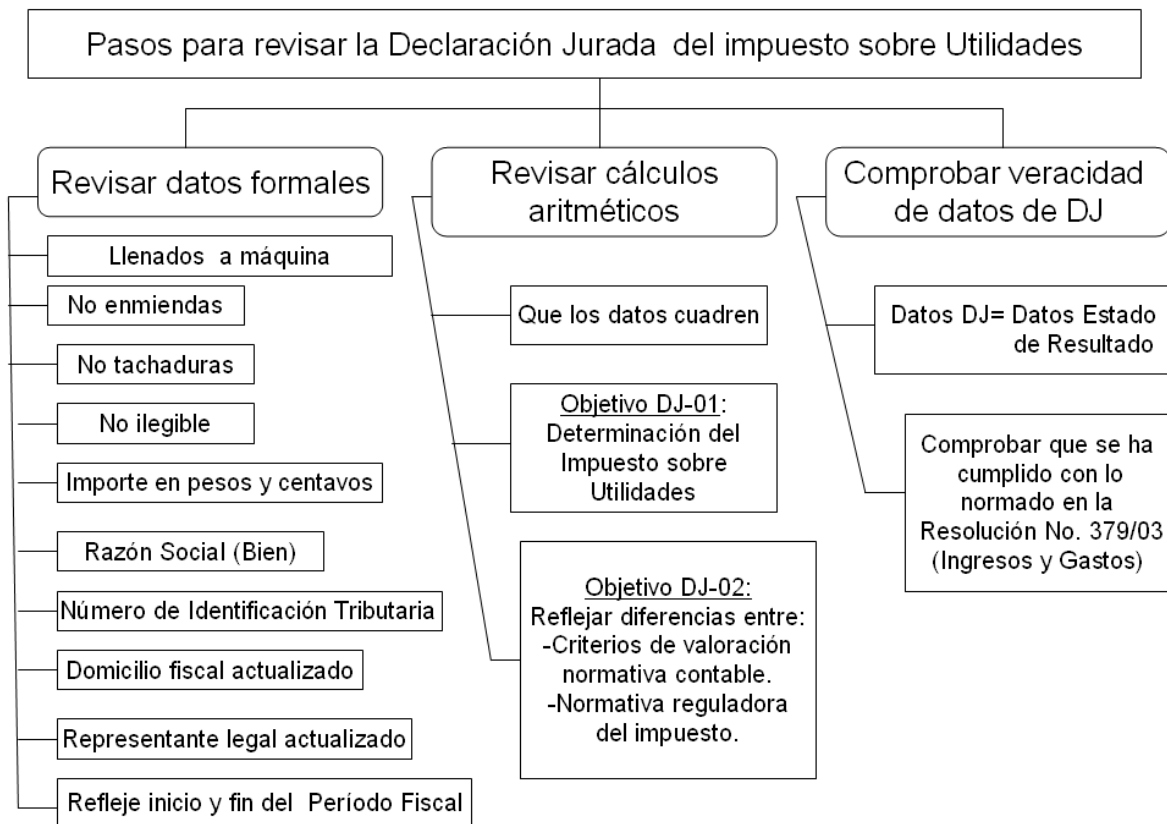
Anexo No. 20

Guía de autocontrol del cumplimiento de los deberes formales de las entidades con la Administración Tributaria.

No.	I.- Registro de contribuyentes	Si	No	Observaciones
1	Está inscrito en el Registro de Contribuyentes en la ONAT			
2	Tiene actualizada su dirección domiciliaria en la ONAT			
3	Coinciden todas las actividades productivas, comerciales o de servicios que realizan con lo que aparece declarado en el Registro de Contribuyentes.			
4	Está actualizado el nombre del representante legal ante la ONAT en el Registro de Contribuyentes.			
5	Está actualizado el nombre del director en el Registro de Contribuyentes			
	II.- Contabilidad y otros documentos			
1	Conserva los libros, registros, comprobantes y demás documentos establecidos de los últimos 5 años.			
2	Conserva las pruebas de las retenciones realizadas en los últimos 5 años. (Si procede)			
3	Conserva los recibos de pago al Presupuesto del Estado de los últimos 5 años.			
4	Conserva copias de las Declaraciones Juradas presentadas en los últimos 5 años.			
5	Conserva en soportes magnéticos la información contable de los últimos 5 años. (Si procede)			
6	Ha presentado las Declaraciones Juradas, balances, informes y demás documentos solicitados por la ONAT, en el término y con la calidad establecida.			
7	Ha presentado a la ONAT en el término establecido la certificación de sus Estados Financieros. (Si procede)			
8	Ajusta su contabilidad a las normas de valoración de Activos y Pasivos establecidas.			
	III.- Otros deberes formales			
1	Permite el libre acceso a su entidad a funcionarios de la ONAT para que realicen acciones fiscalizadoras de origen tributario.			
2	Permite al personal de la ONAT la utilización de programas y utilitarios para la obtención de información en la Auditoría Fiscal. (Si procede)			
3	Si ha sido citado por la ONAT, ha concurrido dentro del término establecido.			

Fuente: Elaborado por el autor.

Anexo No. 21



Fuente: Elaborado por el autor.

Nota: En ambos modelos se verificará que estén llenados a máquina, no tengan enmiendas ni tachaduras que lo hagan ilegible, que los importes estén en pesos y centavos, que esté reflejado el inicio y fin del período fiscal y tenga el nombre o razón social de la entidad declarante. Además deberá tener actualizado, el Número de Identificación Tributaria (NIT), el domicilio fiscal, así como el nombre, cargo y firma del representante legal del contribuyente.

Anexo No. 22

Declaración Jurada IMPUESTO SOBRE UTILIDADES	1 Período Fiscal Inicio: Fin: Mes Año Mes Año <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 20px; margin: 2px;"></div> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 20px; margin: 2px;"></div>		Modelo DJ-01
			2 Inicial <input type="checkbox"/> Rectificación <input type="checkbox"/>
3 Nombre o Razón Social		4 N. I. T. <div style="border: 1px solid black; width: 150px; height: 20px; margin: 2px;"></div>	
5 Domicilio Fiscal, Calle, Nro, apto, entre calles, Reparto, Municipio		6 Código anterior al N. I. T. <div style="border: 1px solid black; width: 150px; height: 20px; margin: 2px;"></div>	
7 Nombre o Razón Social de la Casa Matriz		8 N. I. T. de la Casa Matriz <div style="border: 1px solid black; width: 150px; height: 20px; margin: 2px;"></div>	

Documentos que complementan el Modelo:

	SI	NO	Exento
(1) Estados Financieros Certificados	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
(2) Autorización para Compensación de Grupo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(3) Estados Financieros Certificados y Declaraciones Juradas de las Sociedades	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>

Concepto	Ind	Importe
----------	-----	---------

Determinación de la Utilidad o Pérdida del Período

Ventas Brutas o Ingresos Brutos	01	
(-) Devoluciones	02	
Ventas Netas o Ingresos Netos	03	
(+) Otros Ingresos	04	
Total de Ingresos	05	
(-) Costo de Ventas	06	
(-) Gastos de Ventas, Administración y Generales	07	
(-) Otros Gastos	08	
Utilidad o Pérdida del Período	09	

Ajustes Autorizados por la Legislación Fiscal

(+) Adiciones para calcular Utilidad Neta Imponible	10	
(-) Deducciones para calcular Utilidad Neta Imponible	11	
(+ -) Ajuste por Depreciación	12	
Utilidad Neta Imponible o Pérdida Fiscal	13	

Determinación de la Deuda Tributaria

% Sobre Utilidad Neta Imponible. Resolución No.	14	
% Ingresos Brutos	15	
(-) Pagos a Cuenta	16	
(+) Recargo por Mora	17	
Impuesto a Pagar al Cierre del Período	18	

- Declaro que la información consignada es verdadera y soy responsable por cualquier declaración que no se corresponda con la verdad, que la entidad también es responsable; y que cualquier error en la información brindada es una violación de la Ley.

9 Contribuyente o Representante Legal				
Nombre y Apellidos	Cargo	Firma	Fecha	
10 Recibido por la Oficina de Administración Tributaria de				
Nombres y Apellidos	Cargo	Firma	Fecha	Documento No.

Anexo No. 23

Revisión de cálculos aritméticos del modelo DJ-01

$$\text{Ingresos Netos} = \text{Ingresos Brutos} - \text{Devoluciones}$$

(Fila 03) (Fila 01) (Fila 02)

$$\text{Total de Ingresos} = \text{Ingresos Netos} + \text{Otros Ingresos}$$

(Fila 05) (Fila 03) (Fila 04)

$$\text{Utilidad o Pérdida} = \text{Total de Ingresos} - \text{Costo de Venta} - \text{Gastos de Administración y Generales} - \text{Otros Gastos}$$

(Fila 09) (Fila 05) (Fila 06) (Fila 07) (Fila 08)

$$\text{Utilidad Neta Imponible o Pérdida Fiscal} = \text{Utilidad o Pérdida del Período} + \text{Adiciones para calcular Utilidad Neta imponible} - \text{Deducciones para calcular Utilidad Neta Imponible} + \text{Ajustes por Depreciación}$$

(Fila 13) (Fila 9) (Fila 10) (Fila 11) (Fila 12)

$$\%/\text{Utilidad Neta Imponible} = \text{Utilidad Neta Imponible} \times 35 \%$$

(Fila 14) (Fila 13)

$$\text{Impuesto a pagar} = \% \text{ Utilidad Neta Imponible} - \text{Pagos a Cuenta} - \text{Recargo por mora}$$

al cierre del Período (Fila 14) (Fila 16) (Fila 17)

(Fila 18)

En caso de que el contribuyente tribute sobre ingresos brutos, se hará como se explica a continuación:

$$\text{Ingresos Brutos} = \text{Total de Ingresos} \times \text{Por ciento aprobado por el Ministro del Ministerio de Finanzas y Precios}$$

(Fila 15) (Fila 05)

Aquellos que paguen este impuesto sobre ingresos brutos, no tendrán que llenar la fila 06 (Costo de Venta), ni la fila 14 (Utilidad Neta Imponible).

$$\text{Impuesto a pagar} = \text{Ingresos Brutos} - \text{Pagos a Cuenta} - \text{Recargo por Mora}$$

al cierre del período (Fila 15) (Fila 16) (Fila 17)

(Fila 18)

En cualquier caso que el resultado sea negativo, el importe deberá aparecer entre paréntesis.

Anexo No. 24

ONAT	Anexo a la Declaración Jurada IMPUESTO SOBRE UTILIDADES	1 Período Fiscal Inicio: Fin: Mes Año Mes Año 	Modelo DJ-02
			2 Inicial <input type="checkbox"/> Rectificación <input type="checkbox"/>
3 Nombre o Razón Social		4 N. I. T. 10 01	

C o n c e p t o	I n d	I m p o r t e
Ajustes al Resultado Contable		
(+) Adiciones para calcular la Utilidad Neta Imponible	1000	
Total de Adición de Reservas	1010	
	1011	
	1012	
	1013	
	1014	
Total de Gastos no Deducibles	1020	
	1021	
	1022	
	1023	
	1024	
	1025	
	1026	
(-) Deducciones para Calcular la Utilidad Neta Imponible	1100	
Total de Ingresos no Imponibles	1110	
	1111	
	1112	
	1113	
	1114	
Total de Otras Deducciones	1120	
Reserva para Contingencias y Pérdidas Futuras	1121	
Reservas Voluntarias Autorizadas a Deducir	1122	
Deducción por Reinversión	1123	
Pérdida Fiscal Períodos Anteriores - Año Fiscal :	1124	
	1125	
	1126	

- Declaro que la información consignada es verdadera y soy responsable por cualquier declaración que no se corresponda con la verdad, que la entidad también es responsable; y que cualquier error en la información brindada es una violación de la Ley.

5 Contribuyente o Representante Legal			
Nombre y Apellidos	Cargo	Firma	Fecha

6 Recibido por la Oficina de Administración Tributaria de				
Nombres y Apellidos	Cargo	Firma	Fecha	Documento No.

Anexo No. 25

Revisión de cálculos aritméticos del modelo DJ-02

Adiciones para calcular = Total de adición + Total de Gastos
Utilidad Neta Imponible de Reservas no Deducibles
(Fila 1000) (Fila 1010) (Fila 1020)

Total de Adición = Reservas autorizadas empleadas en otros destinos
de Reservas y deducción indebida de reservas.
(Fila 1010) (Suma de las filas 1011, 1012, 1013 y 1014)

Total de Gastos = Ajustes de Gastos deducibles contablemente, pero
No deducibles que no lo son a los efectos fiscales
(Fila 1020) (Suma de las filas 1021, 1022, 1023, 1024, 1025, y 1026)

Adiciones para calcular = Total de Adición de + Total de Gastos
Utilidad Neta Imponible Reservas no Deducibles
(Fila 1000) (Fila 1010) (Fila 1020)

Total de Ingresos = Suma de las filas 1111, 1112, 1113 y 1114
No Imponibles
(Fila 1110)

Total de = Reservas para + Reservas + Deducción por + Pérdidas + Otras
Otras Contingencias Voluntarias Reinversión Fiscales Deducciones
Deduccio- y Pérdidas a deducir (Fila 1123) Anteriores (Filas 1125
nes Futuras (Fila 1122) (Fila 1124) y 1126)
(Fila 1120) (Fila 1121)

Anexo No. 26

Aspectos a tener en cuenta al revisar los modelos DJ-01 y DJ-02

- ✓ Revisar si las cuentas de ingresos del Estado de Resultado de la empresa, coinciden con los Ingresos Brutos reflejados en la Declaración Jurada (fila 01).
- ✓ Comprobar que las partidas incluidas en la Declaración Jurada como Otros Ingresos (Fila 04), coincide con lo expresado en el Estado de Resultado de la empresa.
- ✓ Revisar si en los gastos financieros están incluidas las multas, recargo por mora o indemnizaciones.
- ✓ Comprobar que la cifra de Otros Gastos, de la Declaración Jurada (Fila 08), coincida con lo reflejado en el Estado de Resultado de la empresa.
- ✓ Investigar si existen gastos para subsanar roturas por negligencias.

En caso de haber detectado alguna violación fiscal, se procederá al recálculo del resultado final del impuesto a pagar y se efectuará el pago correspondiente al fisco.

Las indicaciones precisas de los datos que se deben consignar en cada casilla aparecen al dorso de cada modelo (DJ-01 y DJ-02).

Anexo No. 27

Entrevista a especialistas del área económico-financiera.

La presente entrevista forma parte de los instrumentos que se aplican para la elaboración de un trabajo investigativo sobre el cumplimiento de las obligaciones de la empresa con la Administración Tributaria.

Teniendo en cuenta su experiencia de trabajo responda con sinceridad:

Cuestionario.

1. ¿Qué se necesita cambiar en la empresa para mejorar el cumplimiento del pago de los impuestos a la Administración Tributaria?
2. ¿Qué sugiere usted se debe hacer para mantenerse actualizado con la legislación tributaria?
3. ¿Revisan periódicamente el cumplimiento de las obligaciones con el Presupuesto del Estado en su entidad? Marque con una cruz(X)
Si____ No____
Si responde afirmativamente, señale con qué frecuencia y cómo lo hacen:
Frecuencia:
Mensual: ____ Trimestral: ____ Semestral ____ Anual ____
Se hace a través de:
Consejo de dirección ____ Auditores internos ____ Consultores ____
Otros (Enúncielos)
4. ¿Cuentan con una guía para revisar cada uno de los impuestos, tasas y contribuciones que están obligadas a aportar al Presupuesto del Estado las entidades cubanas? Marque con una cruz(X)
Para todos los impuestos ____ Para algunos impuestos ____
Para ningún impuesto ____
5. ¿Cuentan con una guía para revisar el cumplimiento de los deberes formales con la Administración Tributaria?
Marque con una cruz(X) Si____ No____
6. ¿Cuáles son los errores que se han cometido por la empresa en los aportes al Presupuesto de Estado? Marque con una cruz(X)
Párrafos de ingresos ____
Cálculo de la base imponible ____
Cumplimiento con el término de pago ____
Cálculo del tributo a pagar ____
Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades ____
Otros. ¿Cuáles?

Anexo No. 28

Impuesto sobre Utilidades de CPA y UBPC

Se aplica a las CPA, UBPC y Unidades Estatales de Producción Agropecuaria dedicadas a la actividad cañera. Para determinar el tipo impositivo a aplicar a la utilidad neta imponible, se tendrán en cuenta los ingresos reales per cápita anuales de los miembros de las CPA y UBPC cañeras, según se detalla:

Ingresos anuales per-cápita	Tipo impositivo
Hasta \$ 1 500.00	Exento
Desde 1 501 hasta 2 500	5
Desde 2 501 hasta 5 000	12
Desde 5 001 hasta 10 000	17.5
Superior a 10 000	35

El cálculo de los ingresos per cápita anuales se realizará conforme a los pasos siguientes:

- A la utilidad neta imponible se le aplica inicialmente el 5 % y se le resta el impuesto que resulta.
- Se realiza la distribución preliminar de las utilidades
- Se calculan los ingresos per cápita de los miembros, como sigue:

$$\text{Ingresos per cápita} = \frac{\text{Total antic. pagados} + \text{Utilid. Neta a distrib.} - \text{Utilid. distrib. a no miembros}}{\text{Promedio anual de miembros de la CPA o UBPC}}$$

Promedio anual de miembros de la CPA o UBPC

Anexo No. 29

Jerarquización del riesgo.

Tributo	Importe	Frecuencia	Períodos anteriores	Total de puntos
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Donde en la primera columna aparecerá la descripción del tributo y en la que le siguen, (columnas 2, 3 y 4), la puntuación que se le da según los siguientes criterios:

Importe:

- Se tendrá en cuenta lo pagado por los conceptos de recargo por mora y multa.
- Se ordenarán los montos de los importes pagados de mayor a menor.
- Se le otorgará puntos atendiendo a lo siguiente: 4 para el de mayor monto, 3 para el que le sigue, 2 para el otro y 1 para el resto.

Frecuencia.

Se le otorgará una puntuación atendiendo al término voluntario de pago como sigue:

- Frecuencia anual: 1 punto.
- Frecuencia trimestral: 2 puntos.
- Frecuencia mensual: 3 puntos.
- Frecuencia menor que mensual: 4 puntos.

Períodos anteriores.

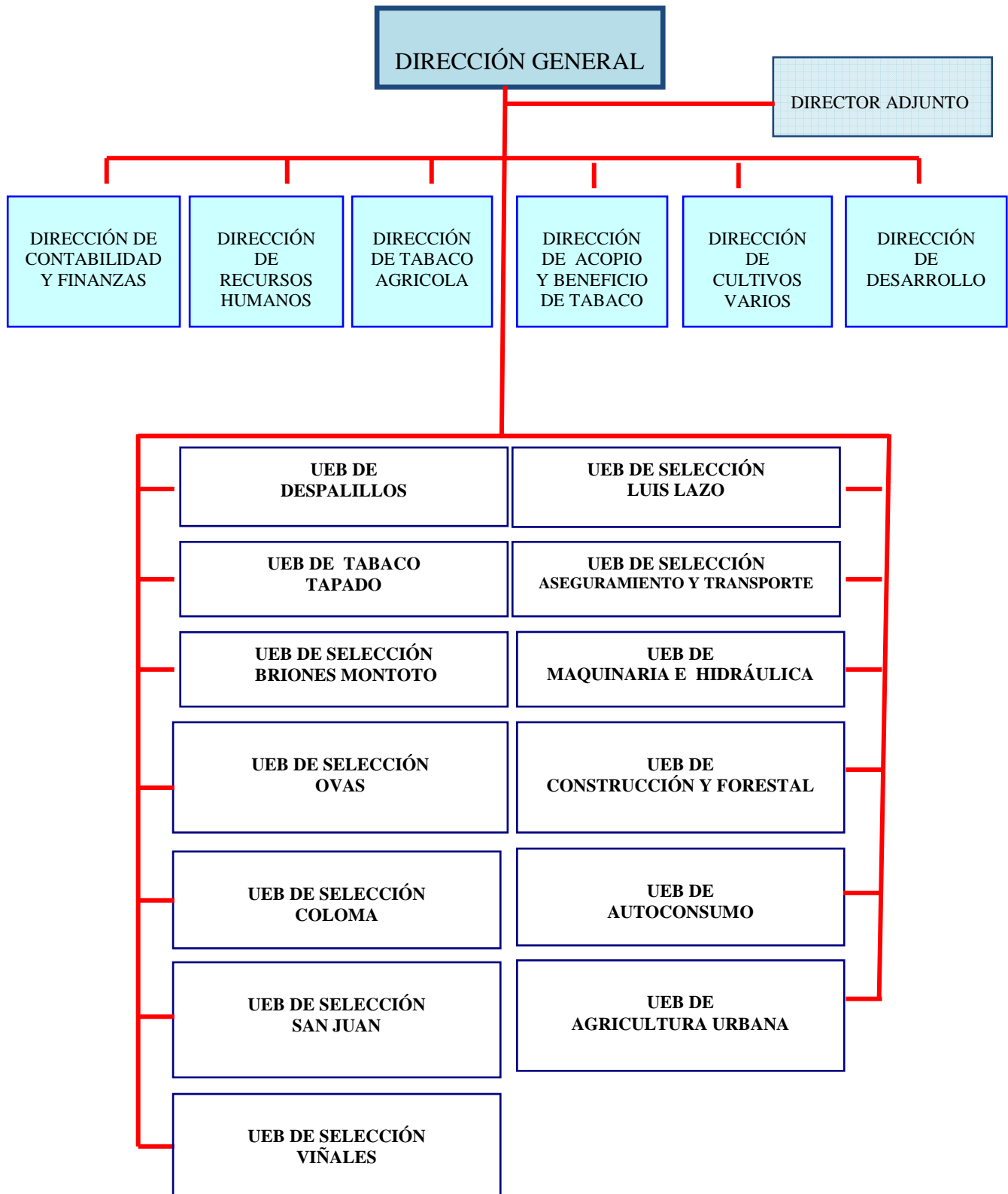
A los tributos en los que hubo determinaciones o errores en períodos anteriores, es decir, que hubo que pagar recargo por mora y multa, se les dará 3 puntos.

En la columna 5 se reflejará la suma total de puntos por cada tipo de tributo.

Al final se ordenarán por puntuación de mayor a menor, teniéndole que prestar mayor atención a los dé más puntos, no obstante no se puede descuidar ningún tributo.

Anexo No. 30

ESTRUCTURA ORGANIZATIVA. EMPRESA ACOPIO Y BENEFICIO DE TABACO PINAR DEL RIO



Fuente: Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río

Anexo No.31
Causas principales que limitan el desarrollo del sistema.

Problemas	Causas
1) La empresa no cuenta con un sistema de actualización de la legislación tributaria.	1.1) No hay una planificación de la periodicidad en que se debe actualizar la legislación tributaria. 1.2) No hay una persona responsabilizada con mantener actualizada la legislación.
2) No hay dominio cabal de la legislación tributaria.	2.1) No se hacen siempre las consultas a la ONAT sobre estos temas. 2.2) No se dan seminarios o talleres para profundizar en la legislación tributaria.
3) No se hacen análisis económico-financieros con el objetivo de decidir si se hacen aplazamientos de pago con terceros o la ONAT.	3.1) Ningún especialista tiene asignada esta tarea. 3.2) Se desconocen las posibles ventajas financieras para la empresa que traería hacer este tipo de análisis.
4) Las obligaciones con la Administración Tributaria no aparecen identificadas como riesgos.	4.1) No se ha evaluado la posible afectación a la empresa que traería un incumplimiento con el fisco.
5) No se revisan los tributos a pagar por la empresa a partir de una guía.	5.1) No tienen una guía que permita revisar los tributos a pagar por la empresa.
6) No se revisa el cumplimiento de los deberes formales con la Administración Tributaria.	6.1) No cuentan con una guía para revisar el cumplimiento de los deberes formales de la empresa con la ONAT.
7) No hacen una revisión de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades a partir de una guía.	7.1) No cuentan con una guía para hacer la revisión de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades.

Anexo No. 32

Informe resumen del estado actual de la Administración Fiscal en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.

Introducción.

Para conocer el estado actual de las relaciones de la empresa con la Administración Tributaria, se procedió a aplicar la Metodología para la Evaluación Integral de la Administración Fiscal en las Empresas Agropecuarias, la que se desarrolló como se explica más adelante.

Objetivos del trabajo:

- Diagnosticar el estado en que está actualmente la Administración Fiscal de la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río.
- Proponer las soluciones a los problemas que inciden negativamente en las relaciones empresa - Administración Tributaria.

El trabajo se desarrolló en cinco etapas como estaba previsto.

En la creación de las condiciones organizativas para llevar a cabo la evaluación integral de la Administración Fiscal en la empresa, se logró la comprensión y motivación de la máxima dirección y trabajadores implicados, así como del resto de los directivos. Se reconoció desde el primer momento la importancia de este trabajo y el beneficio que representa para la entidad.

El equipo seleccionado contó con el apoyo y comprensión de los implicados en el proceso, esto les permitió cumplir el cronograma de trabajo previamente establecido y aprobado por la dirección de la empresa.

En esta oportunidad, se le explicó a los directivos y trabajadores los métodos y procedimientos que se iban a emplear.

Aspectos que se revisaron.

1. Legislación tributaria que poseen.
2. Cumplimiento de los deberes formales.
3. Cumplimiento de los deberes no formales.
 - a) Expediente de acciones de control.
 - b) Inventario de hechos económicos con incidencia tributaria que se dan en la empresa.

Anexo No. 32

Informe resumen del estado actual de la Administración Fiscal en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río. (Cont.)

- c) Modelo CR-04 “Vector Fiscal”, expedido por la ONAT.
- d) Modelo CR-09 “Declaración pago al Presupuesto del Estado”.
- 4. Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades de los últimos cinco años.
- 5. Si existe algún análisis que permita a la empresa decidir cuándo le es más conveniente hacer pagos a terceros.
- 6. Si las obligaciones de la empresa con el Presupuesto del Estado son consideradas como riesgos.

Instrumentos que se aplicaron.

- Entrevistas a especialistas del área económica.
- Guía de deberes formales.
- Guía de deberes no formales.
- Guía para revisar los modelos de la Declaración Jurada del Impuesto sobre Utilidades.

Por último se propone mantener el equipo de trabajo que realizó el diagnóstico para que le de cumplimiento a la supervisión y control de las medidas aplicadas (Paso11).

Además de lo expuesto con anterioridad, este equipo tendrá el deber de hacer propuestas al consejo de dirección para corregir el plan en caso de ser necesario.

Conclusiones y recomendaciones.

La Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río, está en condiciones de dar un salto cualitativo para mejorar sus relaciones con la Administración Tributaria, a partir de la solución de los problemas detectados en el diagnóstico y la implantación de un sistema de trabajo que permita darle seguimiento a las mismas sistemáticamente. Esto permitirá ir rectificando los errores que puedan surgir relacionados con este tema.

Esta entidad cuenta con un equipo estable y de experiencia en el área económica, donde además de conocimientos hay buena motivación para llevar adelante una Administración Fiscal en la empresa.

Anexo No. 32

Informe resumen del estado actual de la Administración Fiscal en la Empresa de Acopio y Beneficio del Tabaco Pinar del Río. (Cont.)

Partiendo de esas condiciones se recomienda:

1. Aprobar las medidas propuestas para dar solución a los problemas detectados y darle seguimiento al cumplimiento de estas.
2. Mantener un equipo que pueda diagnosticar de forma sistemática (una vez al año), el estado en que se encuentra la Administración Fiscal de la Empresa.

Bibliografía.

1. AEAT (1998). Plan de modernización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Madrid : Autor.
2. Albi, J.M. & Zubiri, I.(2002).Economía Pública II. Barcelona: Ariel.
3. Albi, E. (2001). Teoría de Hacienda Pública. Barcelona: Ariel Economía.
4. Ale, M.A. (2002). Manual de Contabilidad Gubernamental. Argentina: Macchi.
5. Alienk, M. (2001). Manual de Administración Tributaria. Argentina: Macchi.
6. Alva Matteucci, M. (2009). ¿Por qué es importante revisar la doctrina en materia tributaria?, 14-56, En www.ciat.org/biblioteca/opac_css/doc_num.php?explnum_id=811
7. Álvarez, E. (2001). Visión crítica de estudios sobre la economía cubana en los noventas. La Habana: Instituto Nacional de Investigaciones Económicas.
8. Bailey, S.J. (2004). Public Sector Economics: Theory, Policy and Practice. London: McMillan.
9. Banco Central de Cuba (2001). El Sistema Bancario y Financiero de Cuba. (4ta ed.). Cuba: Autor.
10. Besley, T., & Ridge, M. (1993). Fiscal anarchy in the UK. London: The Institute for Fiscal Studies. London.
11. Brennan, B. (2001). El Poder Fiscal. España: Ed. Folio.
12. Brosio, G. (2002). Economia e Finanza Pubblica. Roma: Carocci Editore.
13. Bustos, A. (1999). Lecciones de Hacienda Pública. Madrid: Colex.
14. Cabanellas. G. (1992). "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual". 26ª edición. Buenos Aires: Editorial Heliasta.
15. Calderón, L. (2003). La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos. En sisbib.unmsm.edu.pe/.../2003/.../interpretacion.htm
16. Calvo, R. (2004). "Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario". Octava edición. Madrid : Editorial Thomson.
17. Carbajo, D. (2002). La Globalización y la Hacienda Pública. Madrid: Datadiar.
18. Cedric S. (1992). Cuestiones clave sobre la reforma fiscal. Madrid: Editor. Instituto de Estudios Fiscales
19. Centro Regional de Asistencia Técnica del Caribe (2004). Revenue Authority Feasibility Report. CARTAC Consulting Report: Autor.
20. Cayuela, J. (1983). La situación del Ramo de la Hacienda. El control de las relaciones coloniales. España y Cuba en el siglo XIX. Madrid: Ed. Siglo XIX de España.
21. Chapoy, D.B. (2000). Imposición a la Riqueza. México: Derecho Fiscal.
22. CIAT 41 Asamblea General (2007). Ministerio de Finanzas y Asuntos Públicos de Barbados. Aspectos estructurales claves de las Administraciones Tributarias. Bridgetown: Autor.
23. CIAT 31ª Asamblea General (1997). Atributos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria, Buenos Aires: Autor

24. CIAT 41 Asamblea General (2007). La estructura organizacional. . Bridgetown. Barbados: Autor.
25. CIAT 41 Asamblea General (2007). Administración Federal de Ingresos Públicos. Bridgetown. Barbados: Autor
26. CIAT 30ª Asamblea General del (1992). Impacto del proceso de modernización en la Administración Tributaria. Santo Domingo: Autor.
27. CIAT Carta Documento del (1996). Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria. CIAT: Autor.
28. CIAT Conferencia Técnica (2001). La Administración Tributaria al servicio del ciudadano. Sevilla: Autor.
29. CIAT 33ª Asamblea General (1999). La Administración Tributaria como organización enfocada al servicio del cliente externo e interno. San Salvador: Autor.
30. CIAT 35ª Asamblea General del (2001). La función de fiscalización de la Administración Tributaria y el control de la evasión. Santiago de Chile: Autor.
31. CIAT Conferencia Técnica (2002). La gerencia de la Administración Tributaria la evolución del desempeño y las nuevas tecnologías. París: Autor.
32. CIAT Conferencia Técnica (1999). La Tributación frente a las Relaciones Internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías. Oporto: Autor.
33. CIAT 36ª Asamblea General del (2002). Oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario a través de la interacción y la cooperación. Canadá: Autor.
34. CIAT Conferencia Técnica del (1995). El Control Fiscal. Paris: Autor.
35. CIAT 27ª Asamblea General (1993). Tendencias modernas de la tributación y la Administración Tributaria. Santiago de Chile: Autor.
36. CIAT 28ª Asamblea General (1994). Factores de éxito para la Administración del Sistema Tributario. Quinto: Autor
37. CIAT 36ª Asamblea General (2000). Una Administración Tributaria para el nuevo milenio-escenarios y estrategias . Washington D.C: Autor.
38. Colectivo de autores (2002). Estructura Económica de Cuba Tomo I y II. La Habana: Ed. Félix Valera.
39. Colectivo de autores (2003). Manual de Administración Financiera del Estado Cubano. La Habana: Prontográfica CECOFIS.
40. Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales (2001). Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. España: Autor.
41. Cordon, T. (2000). Manual de Fiscalidad Internacional. Madrid: Editor. Instituto de Estudios Fiscales.
42. Corona, J.F. & Díaz A. (2000). Introducción a la Hacienda Pública. Barcelona: Ariel.
43. Cros, R. (1994). Finances Publiques: Institutions et Mecanismos Economiques. Paris: Editions Cujas.
44. Cuervo, S. & Parejo, J.A. (1992). Manual del Sistema Financiero Español. España: Ariel Economía.
45. Decreto Ley No.169 De los Procedimientos Tributarios. (1997). Cuba.
46. Decreto Ley No. 41. (1981). Cuba.

47. Decreto Ley No. 66 (1983). Cuba.
48. De la Torre G. & Bellini, L. (2009). Técnicas y herramientas para la gestión de riesgos financieros en la empresa. Contribuciones a la economía. Febrero 22, 2009, En <<http://www.eumed.net/ce/2009a/>>
49. Díaz, F. (2002). Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas. Encuentro de altos funcionarios de las Administraciones Tributarias Iberoamericanas. Colombia.
50. Domínguez, R. (2008). La interpretación de la ley fiscal. Marzo 5, 2008, En < www.gestiopolis.com/.../interpretacion-de-la-ley-fiscal.htm>
51. Durán, J.M. (2002). Las Reformas Fiscales recientes en los países de la OEDE. Barcelona: Ariel.
52. Fernández, J.A. (2008), Fiscalidad para empresarios y directivos no expertos. Madrid: Fundación Confemetal.
53. Feleni, A. (1995). Economía do Sector Público. 3ra tiragem. Sao Paulo: Atlas.
54. Fernández, A. & Rodríguez, J. (2004). Política Económica. New York: McGraw Gill.
55. Fernández, R. J. (1998). "Derecho Fiscal". México: McGraw-Hill.
56. Ferreiro, J.J. (1994). Curso de Derecho Tributario, 10ª Edición. Madrid: Fundación Confemetal.
57. Fisher, D. (1988). Monetary and Fiscal Policy. London: Mc Millen.
58. Flores, E. (1990). Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 12 º Edición. México. Editorial Porrúa.
59. Francisco, L. (1999). La ONAT mas allá del 2005. ONAT.
60. Francisco, L. (2002). El control de obligaciones en la República de Cuba. Cartagena de Indias.
61. Francisco, L. (1999). Factores claves para el desempeño de la Administración Tributaria. ONAT.
62. Gago, A. (2000). La fiscalidad del siglo XXI. España: Hacienda Publica Española.
63. Gardes, J.A. (1995). Nuevas condicionantes de los Sistemas Fiscales Contemporáneos. Santiago de Chile: VII Seminario Regional de Política Fiscal.
64. Garrido, R. (2002). Estudio de caso: Cuba. Aplicación de instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental. Santiago de Chile: CEPAL.
65. Garza, F. (1983). "Derecho Financiero Mexicano", México: Editorial Porrúa.
66. Giambiagi, F. & Alem, A.C. (1999). Finanzas Públicas: Teoría e Práctica no Brasil. Río de Janeiro: Campus.
67. Gobrecht H. (1998). Criterios de eficiencia para sistemas tributarios modernos. Barcelona: Fundación Friedrich Ebert.
68. Gómez, J. C. (1997). Una visión de la Administración Tributaria desde la perspectiva de la Economía Fiscal. La Habana: III Seminario Internacional.
69. González D. (2002). Sistemas Tributarios de América Latina. España: Ariel.
70. González, A. (1992). Economía y Sociedad: Los retos del modelo económico. Revista Temas 11, 23-37.

71. González, D.(2006). Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Tema 11: Sistemas Tributarios Iberoamericanos
72. González P. & Valdés E. (1998). Problemas del desarrollo en Cuba: realidades y conceptos. Revista Temas 11, 5-12.
73. Grupo de Estudio. Instituto de Estudios Fiscales (1994). Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas. Madrid: Autor.
74. Guirola J.M. (2006). Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Tema 2. Hacienda Pública y Teoría de la Imposición..
75. Guliani, C.M. (1993). Derecho Financiero. 5ta ed. Buenos Aires: Ediciones Desalma.
76. Hernández, E. (2008). Rasgos particulares de la consultoría. Corporativo Reynosa. 3-11. Enero 24, 2008, En
< www.tress.com.mx/boletin/Enero2008/rasgos.htm>
77. Instituto de Investigaciones Financieras (1995). La Reforma Económica de Cuba en las circunstancias actuales. La Habana: Autor.
78. Instituto de Estudios Fiscales Madrid (1991). Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas de reforma, volumen I y II. Libro Homenaje. Madrid: Autor.
79. Instituto de Estudios Fiscales (1989). Revisión de la Política Fiscal Tradicional. Madrid: Autor.
80. Jiménez, A. (2004). Lecciones de Derecho Tributario.México: Ed. Thomson
81. Lastra, J.M. 2005. Fundamentos de Derecho. Editorial Porrúa. México. En <http://es.wikipedia.org/wiki/Doctrina_jur%C3%ADdica>
82. Le Riverend J. (1975). Historia Económica de Cuba. La Habana: Editorial Pueblo y Educación.
83. Lerda, J.C. (2002). Movilización de recursos a través de reformas tributarias en América Latina. México: CEPAL,
84. Ley No.73 del Sistema Tributario (1994).
85. Ley No. 447 de Reforma Tributaria (1959).
86. Ley No. 998 "Ley Fiscal" (1962).
87. Ley No. 1213 (1967).
88. Ley No.59 "Código Civil (1987).
89. López, J. 1994. Manual de Derecho Tributario: Parte especial. Madrid: Centro Cultural Universitario.
90. Manuel, C. (1995). Manual de Hacienda Publica. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
91. Mattheus, I. (1997). Los principios de un Sistema Tributario eficaz. La Habana: ONAT.
92. Ministerio de Finanzas y Precios (2003). Resolución No. 379. La Habana: Autor.
93. Ministerio de Finanzas y Precios (2002). Resolución No. 116. La Habana: Autor.
94. Ministerio de Finanzas y Precios (1998). Resolución No.3. La Habana: Autor.

95. Ministerio de Finanzas y Precios (2003). Compendio de legislación tributaria. La Habana: Autor.
96. Ministerio de Finanzas y Precios (1998). Resolución No.21. La Habana: Autor.
97. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No. V190 (1999). La Habana: Autor.
98. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.26 (1983). La Habana: Autor.
99. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.27 (1983). La Habana: Autor.
100. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.20 (1998).La Habana: Autor.
101. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.240 (1992).La Habana: Autor.
102. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.30 (1995). La Habana: Autor.
103. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.21 (1998). La Habana: Autor.
104. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.232 (1999). La Habana: Autor.
105. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.50 (1996). La Habana: Autor.
106. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.48 (1997). La Habana: Autor.
107. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.18 (1996). La Habana: Autor.
108. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.41 (1997). La Habana: Autor.
109. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.241 (2002). La Habana: Autor.
110. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.36. La Habana: Autor.
111. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No. 297 (2003). La Habana: Autor.
112. Ministerio de Finanzas y Precios. Instrucción No. 6 (1982). La Habana: Autor.
113. Ministerio de Finanzas y Precios. DI 523 (1997). La Habana: Autor.
114. Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente (1995). Cuba: Medio ambiente y Desarrollo. La Habana: Autor.
115. Ministerio de Finanzas y Precios (2004). Tabloide de Comprobación Nacional sobre el Grado de Implementación de la Resolución No. 297/03 sobre Control Interno. La Habana: Autor.
116. Ministerio de Finanzas y Precios (1997). Dictamen de la Dirección de Ingresos del MFP del 10 de julio de 1997.
117. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (1998). Resolución No. 10. La Habana: Autor.
118. Mordeglia A. & Navarro, T. (1996). Manual de Finanzas Públicas. 2 da Edición. Argentina: AZ Editora.
119. Moreno, J.M. (1995). El Principio del Beneficio de la Imposición: Teoría y aplicación actual. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

120. Musgrave R. & Musgrave P. (1986). Hacienda Publica teórica y aplicada. Segunda Edición. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
121. Navarro J. (2008). Adios al impuesto sobre el patrimônio. Abril, 2009, En www.elblogsalmon.com/.../adios-al-impuesto-sobre-el-patrimonio
122. Neumark, F. (1994). Principios de la Imposición. 2ª edición. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
123. ONAT (1998). Circular No.3. La Habana: Autor.
124. ONAT (1997). FIS 44 de la Dirección de Fiscalización. La Habana: Autor.
125. ONAT (2007). Informe de Balance de la Oficina Nacional de Administración Tributaria. La Habana: Autor.
126. ONAT (2008). Informe de Balance de la Oficina Nacional de Administración Tributaria. La Habana: Autor.
127. ONU (2009). La Política Fiscal en tiempos de crisis. Una reflexión preliminar desde América Latina y el Caribe. Santiago de Chile: Autor.
128. Owens, J. & Hamilton S. (2002). La crisis en la Administración Tributaria. Leicester: Centro de Política Tributaria y Administración.
129. Pallarés, R. & García, F. (1982). Algunas consideraciones acerca del concepto de profesional en el sistema tributario español. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
130. Pérez, J.A. (2000). Interpretación Fiscal. México: Mundo Jurídico.
131. Panayotou T. (1996). "Third Group Meeting on Financial Issues of agenda 21". Manila.
132. Partido Comunista de Cuba (1992). V Congreso de Partido Comunista de Cuba. Resolución Económica. La Habana: Autor.
133. Pita C. (1993). Las tendencias de las reformas tributarias en América Latina en los 80 s. Washington DC: BID.
134. Ritter, T.J. (1999). El Régimen Fiscal para la pequeña empresa en Cuba: Implicaciones para la equidad, la eficiencia y la viabilidad. Ottawa: McCrowl.
135. Rodríguez, J.L. (2000). Cuba: Equidad y desarrollo en el camino de la recuperación económica 1995-1999. México: XXVIII Periodo de las sesiones de la CEPAL.
136. Rodríguez, J.L. (1990). Estrategia del desarrollo económico en Cuba. La Habana: Editorial Económica.
137. Rodríguez, R. (1983). Derecho Fiscal. Colección de Textos Jurídicos Universitarios. México: Editorial Harla.
138. Rubio, M. (1988). El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial.
139. Rosemboi, T. (2001). La transacción tributaria. Buenos Aires: Instituto de Estudios de la Finanzas Públicas Argentinas.
140. [Sánchez, M. \(1999\)](#). Estudios sobre renta, fiscalidad y finanzas en la Cataluña. Barcelona: Editora Barcelona.
141. Sarmiento G. (2010). Entrevista. Opciones. Semanario Económico Financiero de Cuba. 24-30.
142. Shome, P. (2006). Latin American advacements in tax policy: Looking to the 21st century. Madrid: Pensamiento Iberoamericano.

143. Stiglitz J.G. (1993). El Papel Económico del Estado. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
144. Stoner J.A.(2004). Administración. La Habana. Ediciones Balcón de la Escuela de Altos Estudios de Hotelería y Turismo
145. Suárez, M. (1999). La tributación en la actividad empresarial cubana. Los cambios producidos a partir de 1958 hasta la reforma tributaria de 1994. Oviedo: Universidad de Oviedo.
146. Tanzi V. (1996). Hacienda Pública de los países en vías de desarrollo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
147. Trachez J.M.(2006). Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Tema 4. Política Fiscal. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
148. Universidad de San Martín de Porres (2008). Manual de Doctrina Contable I. Semestre académico 2008 I – II. Material didáctico para uso exclusivo en clase. Marzo 16, 2009. En http://www.usmp.edu.pe/fccef/contabilidad/infacad/sabes/manuales/MANUAL_III_CICLO_2008
149. UNED, IEF, AEAT, CIAT, CEDDET (2003-2004). Materiales de la I Maestría Internacional en Hacienda Publica y Administración Tributaria: Autor.
150. Villegas, H.B. (1998). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ma Edición. Buenos Aires: Ediciones Desalma.
151. Wolf C. (1995). Mercados o gobiernos : Elegir entre alternativas imperfectas. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
152. Zorrilla, J.P. (2005). El crecimiento de la pequeña y mediana empresa dentro del contexto capitalista moderno. El límite financiero. Febrero 16, 2005, En www.gestiopolis.com/Canales4/ger/crecitercera.htm