



*MINISTERIO DE EDUCACIÓN SUPERIOR  
CENTRO UNIVERSITARIO JOSÉ MARTÍ PÉREZ  
SANCTI SPIRITUS  
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y FINANZA  
SEDE UNIVERSITARIA MUNICIPAL SIMÓN BOLÍVAR*

## *TRABAJO DE DIPLOMA*

*TÍTULO: “Metodología para fiscalizar el Impuesto sobre  
transmisión y distribución de energía eléctrica”*

*AUTORA: Iraida Castro Gómez*

*TUTORA: Mtr. Oraymis Madrigal Alonso*

*Sancti Spiritus  
2012*

## RESUMEN

Fomentar el pago de los impuestos constituye uno de los principales instrumentos para financiar las necesidades de la sociedad, la fiscalización de los mismos función esencial dentro de la administración tributaria concebida para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, se norma a través de metodologías para la realización de acciones fiscalizadoras, las cuales constituyen algunos de los problemas que se presentan dentro de la institución. El presente trabajo tuvo como propósito, diseñar una metodología para fiscalizar el Impuesto sobre la transmisión y distribución de energía eléctrica, tributo carente de un seguimiento fiscalizador. En la investigación se aplicaron métodos teóricos, y empíricos, fundamentalmente el análisis documental, técnica utilizada para fundamentar el problema. La metodología diseñada permitirá la supervisión sobre el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes para el Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica, la conceptualización del sujeto del impuesto y de los tipos impositivos gravados por el tributo. El trabajo resulta de interés para los funcionarios que dedican su labor a la auditoría fiscal pues permite organizar el proceso fiscalizador con vista a contribuir a la prevención y detección del delito de evasión fiscal.

## SUMMARY.

Fomenting the payment of taxes constitutes one of principal instruments to finance the needs of the society, the financial direction of the same essential show within conceived tax administration to check the I pay a courteous visit to of the liabilities of contributors, himself standard through methodologies for the realization of supervising stock, which constitute some of the problems that show up within the institution. The present work had like purpose, designing a methodology to supervise the Tax on transmission and distribution of electric power, empty tribute of a supervising tracking. Theoretic methods were applicable in investigation, and empiricists, fundamentally documentary analysis, utilized technique to base the problem. The designed methodology will permit the supervision on the fulfillment of legal provisions in use for the Tax on transmission and distribution of electric power, the conceptualization of the subject of the tax of tax rates taxed by the tribute and. The work results from interest for the officials that dedicate its work to the tax audit because it permits organizing the supervising process looking out on contributing to prevention and detection of the crime of tax evasion.

## ÍNDICE

CONTENIDO	PÁGINAS
<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>EPÍGRAFE I: Marco teórico sobre el proceso de fiscalización al Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.</b>	6
I.1 El proceso de fiscalización en el sistema tributario.	6
I.2 Desarrollo del sistema tributario.	7
I.3 El Impuesto como figura tributaria.	10
I.4 La auditoría fiscal como parte del proceso de fiscalización.	12
I.4.1 Desarrollo histórico de la Auditoría Fiscal.	13
I.4.2 Definiciones de la Auditoría Fiscal.	16
I.4.3 Características de la Auditoría Fiscal.	18
I.4.4 Clasificación de la Auditoría Fiscal.	20
I.4.5 Objetivos de la Auditoría fiscal.	23
<b>EPÍGRAFE II: Metodología para la fiscalización del Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.</b>	
II.1 Características , funciones y objetivos de la oficina provincial de administración tributaria	25
II.2 El proceso de fiscalización.	28
II.2.1 Técnicas aplicadas en el proceso de fiscalización.	29
II.2.2 Normas básicas del proceso de fiscalización.	31
II.3 Generalidades del Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica	31
II.4 Análisis de la situación actual de la fiscalización al impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica	32
II.5 Métodos de investigación utilizados	36
II.6 Diseño de la metodología para la fiscalización del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica	37
II.6.1 Principales conceptos utilizados en el diseño de la Metodología para la fiscalización del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica	37
II.6.2 Pasos a seguir en el diseño de la Metodología para la fiscalización del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica	39
II.6.3 Metodología para la auditoría al impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica	39
<b>CONCLUSIONES</b>	51
<b>RECOMENDACIONES</b>	52
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	53
<b>BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA</b>	54



## INTRODUCCIÓN

Fomentar el pago de los impuestos constituye uno de los principales instrumentos para financiar las necesidades de la sociedad, la fiscalización de los mismos función esencial dentro de la administración tributaria concebida para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, se norma a través de metodologías para la realización de acciones fiscalizadoras, los cuales constituyen algunos de los problemas que se presentan dentro de la institución.

En la actualidad y con el desarrollo científico técnico alcanzado ha evolucionado el ámbito de la Administración en cuanto a que el Estado crea entidades que van a desarrollar una actividad económica constitutiva de empresas. Comenzando así la manifestación de sus voluntades tanto con otras entidades como con personas naturales, concretándose en relaciones obligacionales en el ámbito financiero.

La Ley No. 73 Del Sistema Tributario cubano de fecha 4 de agosto de 1994, en el Capítulo V del Título II Artículo 27 y 28, establece el Impuesto sobre los servicios públicos gravando entre estos la transmisión y distribución de energía eléctrica, este tributo, constituye el tema fundamental a tratar en este trabajo, teniendo en cuenta que las primacías que se pretenden lograr en las instituciones tributarias serían alcanzables si la ley no afrontara los problemas que lleva consigo su aplicación.

En este sentido, el establecimiento de instrumentos simplificados y eficaces en la aplicación de los tributos, es de vital importancia para la administración tributaria para continuar perfeccionando el modelo cubano de Sistema Tributario.

El Sistema Tributario Cubano ha venido a perpetuarse con el concebido interés de que se le mire no solo desde una perspectiva económica, sino también jurídica, histórica y socio psicológica, el cual está establecido por normas y procedimientos determinados

por el sistema de política del país y su forma de organización económica, permitiendo solventar los gastos públicos del Estado.

Uno de los propósitos supremos del gobierno cubano lo constituye la elevación del conocimiento sobre el Sistema Tributario y la aplicación del sistema impositivo. No se puede llevar a cabo una política tributaria verdaderamente eficaz sin contar con el elemento humano que la diseña, que la aplica y aquel a quien se dirige.

Como resultado de esta reforma y paralelo al Sistema Tributario estructurado, se crea la ONAT, como Órgano de la Administración Pública cuya misión fundamental es “garantizar el cumplimiento de las responsabilidades Tributarias, con un servicio de calidad en beneficio de la sociedad”.

La fiscalización es una función de la Administración Tributaria que tiene como objeto comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, tanto de los principales pagos, como los formales, que permiten garantizar la presencia fiscalizadora y muy especialmente aquellas cuyo incumplimiento puede dar origen al fraude fiscal.

El objetivo máximo de la fiscalización no es aplicar sanciones, sino crear condiciones para que frente al riesgo de las sanciones, la recaudación de los gravámenes se produzca a través del cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Siendo su propósito fundamental determinar si los Tributos al Fisco se efectuaron en la cuantía debida y dentro de los plazos y formas, establecidos.

La citada Ley 73 en su Disposición Final Quinta, inciso e), faculta al Ministro de Finanzas y Precios para, cuando circunstancias económicas y sociales a su juicio así lo aconsejen, establecer las bases imponibles y tipos impositivos, en forma progresiva o no, así como las formas y procedimientos para el cálculo, pago y liquidación de los impuestos.

Ejerciendo estas facultades dicho Ministro, desde el año 1996, puso en vigor un grupo de regulaciones que establecieron el régimen tributario para este tributo, las cuales dejaron de tener efectividad debido a la modernización de las redes eléctricas que aumentaron la capacidad de generación eléctrica en todo el país. Es por ello que a partir del mes de febrero del presente año estas resoluciones quedaron derogadas por nuevas disposiciones legales las cuales están elaboradas a partir del incremento del

precio del combustible y su repercusión en los costos de generación de electricidad, lo que indujo a la siguiente situación problemática:

- No existe una metodología que permita la fiscalización del impuesto.
- El sujeto pasivo cambió, lo cual modifica las relaciones jurídico tributarias entre la ONAT y la Unión Eléctrica, quedando esta última como único contribuyente para cumplir las obligaciones fiscales correspondientes al impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.
- Con la centralización del impuesto se genera una brecha de evasión fiscal al dejarse de analizar la información emitida por las oficinas municipales y provinciales y fijarse la obligación con el fisco por el consolidado que realiza la Unión Eléctrica.
- Se modifica cálculo de la base imponible del tributo.
- Se modifica el vector fiscal del sujeto pasivo.
- Existe variación en el término y la forma de pago del impuesto.

Por las características del Impuesto investigado, que se determina por el propio contribuyente, a partir de las tarifas establecidas a través de los parámetros que diseña el Ministerio de la Industria Básica organismo rector del sujeto pasivo, que no sólo debe hacer constar determinados datos y hechos objetivos, sino que, además, debe conocer las normas tributarias y aplicarlas correctamente para fijar la deuda a ingresar, siendo evidente que esta acción puede generar a su vez, dos conductas de fraude: elusión y evasión fiscal. Para la ONAT es necesario contar con un instrumento de trabajo o consulta para la acción fiscalizadora de este Impuesto, como evaluarlo y darle seguimiento.

### **Planteamiento del problema**

¿Cómo fiscalizar del Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica?

### **Objetivo General**

Elaborar una metodología que permita fiscalizar el Impuesto sobre Transmisión y Distribución de Energía Eléctrica y facilite el trabajo en el área de fiscalización de la ONAT.



### **Objetivos específicos**

- ❖ Desarrollar el marco teórico referencial de la investigación, sustentado en el análisis de la bibliografía sobre las particularidades de la fiscalización y la Administración Tributaria.
- ❖ Analizar los cambios generados en el contexto nacional que inciden en el entorno del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.
- ❖ Elaborar una metodología que permita fiscalizar el Impuesto sobre Transmisión y Distribución de Energía Eléctrica y facilite el trabajo en el área de fiscalización de la ONAT.

### **Objeto de estudio**

Impuesto sobre Transmisión y Distribución de Energía Eléctrica en la Oficina Nacional de Administración Tributaria.

### **Campo de Acción**

El proceso de fiscalización.

### **Métodos y técnicas**

Entre los métodos teóricos utilizados se encuentran:

Análisis y síntesis: Se utilizó en la determinación de los elementos fundamentales acerca del tema. Histórico-lógico: Para exponer la evolución y comportamiento de la relación jurídica-tributaria. Exegético- analítico: Se utilizó para determinar el sentido y el alcance de la norma jurídica tributaria, su eficacia y validez, permitiendo analizar los elementos que intervienen en la relación jurídica tributaria.

De los métodos empíricos, fue utilizada la técnica de revisión de documentos para el análisis de la información. Y la observación que se realizó en la determinación de necesidades en la etapa de diagnóstico para conocer cómo se manifiesta en la práctica la acción fiscalizadora sobre el tributo investigado.

La novedad del trabajo radica en que es un tema que no ha sido abordado con anterioridad por otros autores, poniendo de manifiesto la necesidad de elaborar un instrumento que permita accionar de forma fiscalizadora sobre el Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica. Consideramos además que el trabajo tiene significación práctica, al desarrollar una herramienta que dota a los funcionarios que dedican su labor a la fiscalización y a nuestra organización en general de un instrumento de trabajo que permite la correcta determinación del impuesto para este proceso adquiera un carácter más integral y la Administración Tributaria se reconozca como colaboradora del control económico y no solo como una entidad cobradora de tributos.

**Para su presentación este trabajo se estructuró de la siguiente forma:**

Una introducción; un **Epígrafe I: Marco teórico**, que contiene el marco teórico referencial sobre el tema; un **Epígrafe II: Metodología para la fiscalización del Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica**, en el mismo se hace referencia a las características de la Administración tributaria, la situación actual que presenta el impuesto objeto de estudio así como la descripción del instrumento para la fiscalización del mismo. Un conjunto de Conclusiones y Recomendaciones de la investigación, la bibliografía consultada y un grupo de anexos de necesaria inclusión.

## **EPÍGRAFE I. Marco Teórico sobre el Proceso de Fiscalización al impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.**

Para comprender una determinada práctica fiscal es necesario conocer los conceptos, razones y efectos vinculados al fenómeno de la tributación, por lo que es importante que exista una concepción que permita alcanzar una claridad operativa adecuada. Es preciso abordar en primer lugar temas fundamentales como el proceso de fiscalización en el sistema tributario, el impuesto como figura tributaria, así como el desarrollo del sistema tributario cubano, para ello fue necesario realizar una amplia revisión bibliográfica, además de consultas y entrevistas con conocedores de estas ramas. A continuación se aborda el desarrollo histórico de la auditoría fiscal en Cuba, explicando los principios que la sustentan, el concepto y sus elementos componentes.

### **I.1 El proceso de fiscalización en el sistema tributario.**

La fiscalización es un proceso vital para el desarrollo del sistema tributario. El mismo juega un papel fundamental en el cumplimiento de los objetivos y líneas de actuación trazadas dentro de este. Además, permite valorar en el universo de contribuyentes como se manifiesta el indicador de disciplina tributaria, factor fundamental de medida para el funcionamiento del sistema en sí.

El proceso de fiscalización interactúa de forma constante con el resto de los procesos que se desarrollan dentro del sistema tributario, retroalimentándose de los mismos principalmente en lo jurídico, la recaudación y la asistencia al contribuyente.

Este proceso tiene en sus principales funciones

- ◆ Investigar los casos de denuncia y comisión de delitos fiscales allegándose al Secretario de Finanzas y Administración los elementos para que, en su caso presente ante el Ministerio Público la denuncia correspondiente o haga la declaratoria de que el fisco estatal, ha sufrido o pudo sufrir perjuicio; o tratándose de impuestos federales informe a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por

conducto de la administración local jurídica de ingresos de esta entidad sobre la presunta comisión de delitos fiscales federales, en los términos de los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal.

- ◆ Imponer multas por las infracciones a las disposiciones fiscales que rijan en materia de su competencia, así como las derivadas de los actos de fiscalización que lleve a cabo en los términos del convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal.
- ◆ Certificar copias de los documentos de trabajo elaborados con motivo de ejercicio de sus facultades de comprobación, así como de los documentos que obren en los archivos de la Dirección de fiscalización y las demás que le confieran las disposiciones legales aplicables, así como el Secretario y el Subsecretario de Finanzas dentro de la esfera de sus atribuciones.
- ◆ Evaluar si existen riesgos económico-fiscales, para evitarlos o reducirlos.
- ◆ Analizar si se utiliza una estrategia que aprovecha todas las opciones y deducciones fiscales existentes.

## **I.2 Desarrollo del sistema tributario.**

La estructura tributaria es siempre producto de la historia fiscal de cada país. El interés por el conocimiento de las fuerzas que condicionan la estructura fiscal de un país y los motivos que conducen a mantener determinadas figuras tributarias dentro de una estructura fiscal concreta, está ligada inevitablemente al análisis de la historia de dicha estructura tributaria.

Del conjunto de posibles elementos condicionantes de un ordenamiento tributario, se observan tres grupos especialmente importantes: El grado de desarrollo económico. Los sistemas tributarios históricos. Los impulsos derivados de las reformas fiscales.

Estos grupos tienden a que el sistema fiscal sea simple, eficiente y justo, de forma que describa lo que la colectividad desea y admita como racional. A la hora de establecer cuáles son los objetivos o finalidades básicas de un sistema fiscal es inevitable la aparición de distintas posiciones y tesis enfrentadas total o parcialmente.

No obstante, obviando cualquier tipo de discrepancia o diferencia entre sistemas, puede decirse que las prioridades normativas en torno a las cuales existe un mayor acuerdo, son, por un lado, una finalidad de carácter fundamentalmente ético con un evidente contenido económico y jurídico: la justicia y en segundo lugar dos finalidades de contenido fundamentalmente económico, como son la asignación eficaz de los recursos y un crecimiento económico estable.

La estructura básica de un sistema fiscal moderno debe plantearse atendiendo no sólo a finalidades de índole nacional, sino considerando las relaciones internacionales existentes, de lo que se desprende que se piense en un conjunto de figuras impositivas enmarcadas en un proceso de ajuste, que determinan en un sistema fiscal que se adapta a fines y objetivos comunes.

Al observar el desarrollo del mecanismo fiscal existente en Cuba hasta 1995, se evidencia la no correspondencia a los requerimientos de la etapa actual de desarrollo de la economía cubana, básicamente por estar constituido por regulaciones fiscales dispersas y adaptadas a diferentes etapas del desarrollo económico cubano, por carecer de un sistema armónico y cohesionado que poseyera los elementos de uniformidad e integración y por asentarse en una estructura tributaria diseñada por partes y que respondía a necesidades de regulación y particularidades de cada sector de la economía, en cada una de las etapas de desarrollo socio-económico y de transformaciones del país.

Por otra parte, la doble subordinación y carencia de jerarquización de las pequeñas y débiles estructuras con que se contaba en las diferentes provincias, hacían difícil cuando no imposible, la aplicación de las diferentes regulaciones que en materia fiscal se requerían con urgencia.

Es precisamente a partir de este año 1995 que comenzó el despegue y la nueva estructura tributaria con la constitución de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), creada con la concepción de entidad independiente subordinada centralmente al Ministerio de Finanzas y Precios.

A partir de aquí es que comienzan a aplicarse nuevas concepciones tributarias y se perfeccionan los mecanismos de control con mayor captación y capacitación del personal, la introducción de nuevas técnicas, la formulación de nuevas disposiciones tributarias más adaptadas a la etapa actual de desarrollo y de cambios y el establecimiento de proyecciones futuras para consolidar el aparato de control y contar con la base jurídica indispensable.

Pero antes de esta etapa, a lo largo de más de 35 años, las actividades tributarias continuaron manifestándose y adoptándose decisiones que sentaron las bases del perfeccionamiento posterior. En Julio de 1959 se promulgó la Ley No. 447 que produjo una transformación en el sistema tributario existente hasta ese momento en el país dicha legislación se fue modificando hasta ser derogada por la Ley 998 en Enero de 1962.

En 1967 mediante la Ley 1213, se simplificó el sistema tributario, al eliminarse los gravámenes fiscales a las empresas estatales, a la población y a una parte del sector privado existente en el país En el año 1978 comenzó a aplicarse un nuevo sistema de aportes al Presupuesto en cumplimiento de las resoluciones emanadas del Primer Congreso del Partido efectuado en 1975, y posteriormente como consecuencia de este sistema, fue establecido, como una forma de movilización del ingreso neto de la sociedad al Presupuesto, el Impuesto de Circulación.

En 1982 se promulga el Decreto-Ley 50 que regula los impuestos aplicables a las empresas mixtas y otras asociaciones económicas con capital extranjero. Además, se emitieron durante todo este período diversas disposiciones de diferentes niveles que regulaban las relaciones tributarias de los diferentes sectores y la población con el Presupuesto del Estado.

A partir de 1994 se trabaja en el diseño de una Reforma Global del Sistema Tributario en Cuba que incremente el papel regulador y controlador de la actividad económica por parte del Estado, eleve la motivación por el trabajo y la eficiencia económica, así como

el nivel de ingresos al Presupuesto y contribuya a la distribución más racional de los recursos financieros del país.

Con el objetivo de ir perfeccionando el sistema tributario cubano, especialmente adecuándolo tanto a la práctica internacional como a la realidad económica de la etapa actual, en 1994 se aprueba la Ley 73 del Sistema Tributario. A los fines de perfeccionar el proceso de fiscalización y con independencia de la existencia de aspectos que incidan en la determinación de todos y cada uno de los tributos, es importante conocer los elementos esenciales en los que estos se fundamentan con las particularidades que le son inherentes a cada uno de ellos y el contenido del tributo en sí. Con este prisma se señalan algunas particularidades de manera muy general en el impuesto sobre los servicios públicos, quien grava la transmisión y distribución de energía eléctrica, tributo objeto de esta investigación.

### **1.3 El impuesto como figura tributaria.**

La importancia y alcance relativo de los impuestos en el financiamiento de las actividades del Sector Público ha presentado variaciones a lo largo del tiempo, ganando un lugar determinante de forma gradual, de modo que en la actualidad constituye una partida de ingreso básica.

La importancia cuantitativa de éste como mecanismo para financiar los gastos públicos, justifica el papel protagónico de la teoría de la imposición dentro del ámbito de las Finanzas Públicas. El concepto de impuesto ha variado también a lo largo del tiempo, tanto de acuerdo a la utilización material que del mismo se hace, como considerando la valoración y los fines que con él se consiguen. Por ello, al dar una definición de impuesto, se debe ser consecuente con su carácter circunstancial y de lo que puedan establecerse limitaciones con tal definición.

Considerando un criterio comúnmente generalizado, los impuestos pudieran definirse como las transacciones exigidas a través de un sistema coactivo ejercido por el Sector Público. Sin embargo, al conceptuarlo de una manera más analítica, representa una

obligación coactiva que no lleva aparejada contraprestación, de efectuar una transmisión de dinero a favor del Estado por el sujeto económico pasivo en virtud de disposiciones legales que fijan y establecen las condiciones por el sujeto activo de la obligación tributaria.

La relación entre ambos sujetos posee la peculiaridad de que se determina sólo por uno de ellos (el sujeto activo) y bajo el principio de autoridad que ejerce el Estado, junto a dos aspectos que caracterizan esta forma de tributación: obligatoriedad y no existencia de contraprestación.

Los principios de imposición constituyen un conjunto de criterios o características que debe presentar un sistema tributario para cumplir con las exigencias mínimas de racionalidad, eficiencia y justeza, al servicio de los objetivos generales del Sector Público en una determinada economía.

Su naturaleza presenta, por lo tanto, componentes de carácter normativo, en la medida en que constituyen la expresión de un conjunto de valores éticos, sociales o económicos a través de los cuales puede apreciarse la realidad tributaria y por otro lado, son la expresión de un conjunto de requisitos de carácter técnico, que aseguran la contribución del sistema tributario al cumplimiento de los objetivos generales del Presupuesto del Estado.

Esta naturaleza determina en que su marco y durabilidad se circunscriban a un momento histórico determinado, o, más concretamente, a los fines que al Sector Público y el sistema tributario se atribuyen en un determinado momento histórico. objetivos a alcanzar por el sistema fiscal como el enunciado de los criterios que enjuician la idoneidad de la estructura tributaria, habrán de constituir una referencia al ámbito temporal claramente definido.

Entre las figuras impositivas esenciales se consideran imprescindibles los impuestos que por sus características deben entenderse como pilares básicos de la estructura tributaria y del sistema fiscal. Los impuestos sobre la renta, sobre las ventas, sobre



utilidades y el objeto de estudio de esta investigación, el impuesto sobre los servicios públicos. Estos tributos se definen como instrumentos fundamentales respecto a la distribución de la renta nacional, la riqueza y estabilidad económica.

Todos tienen un gran poder de flexibilización y ajuste, adaptándose a los cambios de la economía, al tiempo que son exponentes de los criterios aplicados en el reparto de la carga tributaria. El tributo investigado constituye como figura tributaria un impuesto, quien grava los servicios públicos en cuanto a la transmisión y distribución de energía eléctrica.

Constituye un impuesto indirecto, gravado por una tasa que fluctúa según la variación de la estructura de participación de los diferentes combustibles utilizados en la generación de electricidad, y se utiliza en la producción de bienes y servicio por estar este indicador más estrechamente vinculado al hecho físico del consumo de la energía.

Por tal motivo se hace necesaria su fiscalización mediante una metodología ajustada al contexto nacional las normas que lo regulan. así como al con

#### **I.4 La auditoría fiscal como parte del proceso de fiscalización.**

A través de la auditoría fiscal se complementa el proceso de fiscalización de los tributos. La misma ha evolucionado positivamente a través de los años y se ha perpetuado como herramienta indispensable para desarrollar el accionar fiscalizador.

##### **I.4.1 Desarrollo Histórico de la Auditoría Fiscal**

La auditoría en Cuba a partir de su existencia, trascendió durante varias etapas, desde la época colonial, que en ésta era utilizada para identificar los resultados obtenidos y determinar el importe correcto a pagar al gobierno español. Durante la época

republicana o seudorepública se crea el Ministerio de Hacienda de la República de Cuba, mediante la Constitución del año 1940.

En el año 1942, mediante el proyecto de Presupuesto, presentan a la Cámara de Representantes una estructura, en la que proponen, entre otros:

- ◆ Negociados.
- ◆ Zonas fiscales: Camagüey, Cienfuegos, Matanzas, por citar algunas.
- ◆ Distritos fiscales: de Centro Habana, de Marianao, de Jaruco, entre los demás.

La Ley – Decreto No.2081, del 27 de enero de 1955, dispuso el establecimiento de tres subsecretarías en el Ministerio de Hacienda, denominadas de la forma siguiente:

- ◆ Ingresos.
- ◆ Egresos.
- ◆ Administrativas.

El recién creado Ministerio de Hacienda se organizó bajo autoridad del Ministro, además de las subsecretarías, en tres direcciones que, en virtud de la Ley, liquidaban los derechos e impuestos, denominados de la forma siguiente:

- ◆ de Aduanas,
- ◆ de rentas e Impuestos,
- ◆ y de Impuesto de la Ley de Obras Públicas.

Y por las direcciones de contabilidad:

- ◆ apremios y bienes del Estado.
- ◆ estadísticas y servicio central
- ◆ pensiones y jubilaciones.

La Tesorería General de la República y la Intervención, eran autómatas. Como unidades locales existían la Administraciones de los Distritos Fiscales y de las Aduanas. Algunos distritos eran zonas pagadoras.

El Ministerio, al igual que en las anteriores organizaciones administrativas en Cuba, eran fuente de enriquecimiento de políticos y gobernantes.

En el año 1959, al triunfo de la Revolución y como resultado de todos los cambios que se hacen en las instituciones, se crea por Ley No. 448, reorganización del Ministerio de Hacienda, de 14 de Julio de 1959, la comisión administración Tributaria, y el departamento de auditoría fiscal en la que además y, por primera vez, se autoriza el cobro de todos los impuestos y contribuciones del Estado en las oficinas, sucursales y agencia de los bancos del Sistema Bancario Nacional y en las que estaban las zonas o distritos fiscales donde se hallaban inscriptos los contribuyentes.

En los años 1960 al 1962, producto de la profundización del proceso revolucionario, hay un cambio total en la estructura del Ministerio de Hacienda, se promulgan las Leyes No. 937 de fecha 23 de febrero de 1961 “ Nueva Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda”, ya que la estructura anterior no respondía a los requerimientos y necesidades a fin de alcanzar las metas que el gobierno revolucionario se había propuesto, y la No. 998 de fecha 5 de enero de 1962 “Ley Fiscal” con el objetivo de establecer un régimen tributario en el país.

En 1966 con la promulgación de la Ley No. 1187 del 25 de abril de 1966, modificadora de las funciones, estructura y regulaciones del Banco Nacional de Cuba, se creó además el Banco del Estado, organismo ejecutor de la política financiera y encargado del control sobre el cumplimiento del Plan de la economía Nacional.

De 1967 a 1970, desaparecen las relaciones monetarias - mercantiles entre las empresas y, con ellas, las relaciones de cobros y pagos entre ellas. La sustitución del Sistema Nacional de Contabilidad por el Sistema de Registro Económico y el criterio de disminuir el papel del dinero, la creación de gratuidades, la supresión de los intereses bancarios en 1967, trajo como consecuencia, entre otras, el no cobro de los impuestos.

Al concluir la zafra de 1970, el Primer Secretario del Partido Comunista de Cuba, analizó ampliamente los principales problemas que confrontaba la economía cubana y se adoptaron una serie de medidas encaminadas a la recuperación económica del país, que abarcaría el quinquenio 1971 al 1975 y que constituían la base a partir de la cual se decidirían los cambios fundamentalmente recogidos en las Tesis del Primer Congreso del Partido Comunista de Cuba.

Con la desaparición del campo socialista y el recrudecimiento del bloqueo norteamericano a Cuba cambiaron las relaciones de intercambio comercial, fue imprescindible promulgar documentos legislativos y crear instituciones que logran mantener las conquistas de la Revolución y del Socialismo al tiempo que coadyuvaran al saneamiento de las finanzas internas.

A continuación se enuncian las siguientes:

- ◆ El Decreto – Ley No.159, de la Auditoría, de 8 de junio de 1995.
- ◆ La Ley No. 73, del Sistema Tributario, de fecha 4 de agosto de 1994.
- ◆ Se promulgó el Decreto Ley No. 147, de la Reorganización de los Organismos de la Administración Central del Estado, de fecha 21 de abril de 1994.
- ◆ El acuerdo No. 2915 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, creó provisionalmente la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), de fecha 30 de mayo de 1995, con sus atribuciones, funciones y estructuras.
- ◆ El Decreto Ley No. 169, de Normas Generales y procedimientos tributarios, de fecha 10 de enero de 1997.

#### **I.4.2 Definiciones de la Auditoría Fiscal**

El término auditoría fiscal o auditoría tributaria no tiene una acepción propia como tal admitida por el Diccionario de la Lengua Española, si bien es utilizado en el ámbito del derecho público como un sinónimo de inspección fiscal.

En países latinoamericanos como Argentina, Brasil, México, Costa Rica, Chile, el término auditoría fiscal es entendido más como un sinónimo de inspección fiscal que

como una parte de la auditoría financiera o externa, aunque se utiliza indistintamente para ambos significados. Por ejemplo, en México la administración tributaria se denomina Dirección General de Auditoría Fiscal.

En países anglosajones, el término "tax audit" (o "tax auditing") es utilizado casi exclusivamente para referirse a la comprobación por parte de funcionarios públicos de bases y hechos imposables. También en países del centro y del norte de Europa, como Alemania, Holanda, Suecia, la expresión es utilizada en este sentido.

Ramírez González en 1982, expresó que la auditoría fiscal es: "aquella parte de la auditoría contable que tiene por finalidad el análisis sistemático de los libros de contabilidad, registros especiales y demás documentos anejos, para constatar, corregir y, en su caso, cuantificar, las magnitudes en cuya función son exigibles los distintos impuestos y respecto de las cuales la Ley establece ciertas obligaciones de tipo registral, o bien se remite al cumplimiento de las obligaciones contables de carácter general establecidas por las leyes mercantiles". <sup>(1)</sup>

Más adelante en el Decreto ley 159, de fecha 8 de junio de 1995, se definió la auditoría fiscal a: "la Auditoría Externa que se efectúa por el Ministerio de Finanzas y Precios, sus dependencias u otras entidades expresamente facultadas por éste, con el objetivo de determinar si los Tributos al Fisco se efectuaron en la cuantía debida y dentro de los plazos y formas establecidos. Abarca la comprobación de Impuestos Complejos, como son el Impuesto sobre Utilidades, la Contribución a la Seguridad Social, Utilización de la Fuerza de Trabajo y otros, así como la comprobación de determinados tipos de contribuyentes que por la complejidad de los documentos y operaciones que realizan se clasifiquen como Auditoría". <sup>(2)</sup>

Posteriormente F. Sánchez. en 1996, planteó: "la auditoría del área fiscal persigue un doble objetivo: en primer lugar comprobar que la compañía ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función del devengo, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales, y en segundo,

si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos)".<sup>(3)</sup>

Pablo Arenas, profesor de la Universidad de Jaen, España, en el 2001 definió a la auditoría fiscal como: "un proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus relaciones con la hacienda pública, su grado de adecuación con Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados , debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación ".<sup>(4)</sup>

Finalmente Francisco Gómez Rondón, en el año 2002 expresó: " La auditoría fiscal, se define como la verificación racional de los registros contables y de la documentación, con el fin de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad. La Auditoría Fiscal consiste en la investigación selectiva de las cuentas del balance, de las cuentas de resultados, de la documentación, registro y operaciones efectuadas por una empresa, tendientes a comprobar que las bases afectas a tributos se hayan determinado de acuerdo con las normas técnicas que regulan la contabilidad y cumpliendo con las disposiciones legales contenidas en el Código de Comercio, Código Orgánico Tributario, y demás leyes impositivas que corresponda aplicar." <sup>(5)</sup>

La autora coincide con este criterio pues esta definición sintetiza los dos objetivos principales del auditor fiscal: evidenciar, de un lado, si el reflejo contable de las circunstancias fiscales es razonable de acuerdo con las normas establecidas, y de otro, si las obligaciones legales se han cumplido adecuadamente.

En el ámbito internacional, se habla de auditoría fiscal desde una doble vertiente: la realizada por auditores de cuentas independientes o por funcionarios públicos de la

administración tributaria. La autora del presente trabajo tratará el asunto desde la óptica del funcionario público de la administración tributaria.

La autora considera que la auditoría fiscal es el examen de libros, cuentas, balances, comprobantes y sistemas administrativos contables del contribuyente, incluyendo los registrados en soporte informático; es una comprobación que se desenvuelve en el campo de la Contabilidad Analítica ajustándose a la normas y técnicas generalmente aceptadas para esta actividad.

### **I.4.3 Características de la Auditoría Fiscal.**

En el contexto de la auditoría, se señalan las siguientes características de la auditoría fiscal: <sup>(6)</sup>

1. Puede constituirse, por la especialización que requiere, en una parte independiente, separada del resto del trabajo de auditoría, lo cual no significa, en absoluto, que no recoja la evidencia obtenida en las demás áreas o ciclos analizados.
2. Presenta matices netamente diferenciados del resto de las áreas del programa de auditoría que se traducen en:
  - Una necesidad de especialización ya que la abundante legislación, su inestabilidad y su complejidad hacen necesario el concurso en la auditoría de verdaderos especialistas en el ámbito tributario.
  - Numerosas dudas sobre la consideración de una contingencia como remota, posible o probable y en la determinación de su grado de ocurrencia o verosimilitud.
  - La existencia de dificultades en la cuantificación de contingencias, tanto de cuotas como de sanciones e intereses. La forma en que se interpreta la norma, así como la mayor o menor flexibilidad de la inspección fiscal en su aplicación, complican en forma extrema la valoración y medición de riesgos.
  - Frecuentes limitaciones de alcance, fundamentalmente con relación a ejercicios no auditados. Tales limitaciones de alcance son consecuencia, en multitud de ocasiones, de la imposibilidad de practicar pruebas sobre los ejercicios no prescritos y no auditados, lo que, a su vez, viene motivado porque el auditor no

puede incluir en su investigación el tiempo necesario para llevar a cabo tales pruebas, por miedo a perder el trabajo ante las presiones del mercado en cuanto a precios. Una especial sensibilidad de la entidad auditada a recibir un informe con salvedades en esta área, por las consecuencias económicas que puede acarrear frente a la administración tributaria.

- Una relación complicada entre el auditor y el asesor fiscal caracterizada por la posible incompatibilidad de ambos servicios para el mismo cliente; las consecuencias de la carta que las normas de auditoría exigen que el auditor dirija al asesor fiscal; las diferentes interpretaciones de un riesgo fiscal, etc. Todas ellas cuestiones polémicas y aún sin resolver.

3. Conflicto especialmente peculiar ante el descubrimiento de fraude fiscal: de una parte las normas obligan a describir el mismo en el informe de auditoría, por otra parte, la publicidad del fraude limitaría, de manera contundente, la relación de confianza entre el auditor y la entidad auditada.

#### **I.4.4 Clasificación de la Auditoría Fiscal.**

La clasificación para la auditoría fiscal viene dada en función de la persona que lleva a cabo la misma, de acuerdo con la independencia de dicha persona y de los objetivos que persigue. En sentido general, se distingue entre auditoría fiscal interna y externa y, dentro de esta última, la inspección fiscal.

##### **Auditoría fiscal interna.**

Las personas encargadas de llevar a cabo esta labor pueden ser tanto trabajadores de la entidad, normalmente integrados en el departamento de auditoría interna de la misma, como profesionales externos contratados ex profeso para lograr los mismos fines, ó como ambos a la vez.

Dentro de las actuaciones que pueden desarrollar en el ejercicio de su función, se destacan las siguientes: <sup>(7)</sup>



- ◆ Estudio de la legislación impositiva establecida en todos los tributos que afecten a la entidad.
- ◆ Establecimiento sistemático de modelos normalizados que incluyan, de manera ordenada, las distintas fases para el cálculo de los distintos conceptos impositivos, como bases imponibles, tipos impositivos, cuotas, deducciones y bonificaciones, pagos a cuenta e información a incluir en la memoria, así como el contraste de dicha información con la obtenida a partir de la contabilidad y de las declaraciones impositivas presentadas por la entidad.
- ◆ Implantación de sistemas que garanticen el cálculo correcto de los tributos, así como el máximo aprovechamiento de las ventajas fiscales que resulten de aplicación en función de la actividad desarrollada por la entidad.
- ◆ Elaboración de reglas escritas relativas a aspectos tales como: segregación adecuada de funciones relativas a la confección, presentación y liquidación de las declaraciones fiscales; definición de las personas o departamentos responsables de la revisión, autorización y firma de las declaraciones, así como de la custodia de los soportes documentales de las mismas.
- ◆ Planificación de la situación fiscal futura mediante sistemas que permitan estimar, de una forma razonable, la utilización de las posibilidades legales contempladas por la normativa.

### **Auditoría fiscal externa privada.**

Como se expuso anteriormente, la auditoría fiscal, en el contexto de la auditoría de cuentas, puede ser entendida de dos formas:

- ◆ Auditoría general de estados financieros, pues, como planteó Roji Martínez en 1988, "el tener que dar una opinión sobre la situación patrimonial y financiera de la empresa en su conjunto implica que tal opinión se extienda a todas las áreas, de forma que también incluya una opinión sobre la situación fiscal de la entidad, en el sentido de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y su correcto registro". <sup>(8)</sup>
- ◆ Auditoría limitada exclusivamente al ámbito tributario, encaminada a fijar las responsabilidades de la empresa ante el fisco y efectuada en beneficio del cliente. R. Corona en 1990 expresó: "en este caso el auditor externo se limitaría básicamente a

la verificación de las declaraciones tributarias,"<sup>(9)</sup>, opinión con la que se coincide plenamente.

R. Corona en 1990 planteó: "el auditor externo tiene que obtener evidencia y dar opinión sobre el riesgo impositivo existente en una empresa en relación con las declaraciones tributarias formuladas y con las obligaciones con la Hacienda Pública y sobre las provisiones realizadas en este campo". <sup>(10)</sup>

El Reglamento de Auditoría de la legislación española sobre auditoría <sup>(11)</sup>, establece una clasificación dentro de la auditoría de cuentas o financiera que la subdivide en:

- ◆ Auditoría externa de cuentas anuales
- ◆ Otros trabajos de revisión y verificación

A partir de esta clasificación, se puede incluir a la auditoría fiscal definida como un trabajo independiente con identidad propia, dentro de los "otros trabajos de revisión y verificación" por lo que queda excluida del esquema de auditoría de cuentas anuales.

Por último, se debe mencionar que, en opinión de la autora , las técnicas o procedimientos seguidos por los auditores externos en uno y otro caso son prácticamente idénticos, así como también son coincidentes los objetivos perseguidos.

No existe esta coincidencia de objetivos entre la auditoría externa y la inspección fiscal, aunque en la comparación de ambas disciplinas también existen numerosas similitudes, siendo la más elemental, la forma en que se instrumentan la mayoría de procedimientos o conjunto de técnicas de auditoría, que son, por tanto, comunes a las disciplinas estudiadas, lo que se analizará más adelante.

La auditoría fiscal en Cuba se clasifica de la forma siguiente:

- ◆ **Integral:** es la que comprende la revisión del total de los tributos y los ingresos no tributarios a los que está obligado el contribuyente, o al menos de los principales.
- ◆ **Temática Nacional:** es la que se realiza sobre un tema o tributo específico y es orientada nacionalmente.

- ◆ **Temática Provincial:** es la que se realiza sobre un tema específico y se orienta por la provincia.
- ◆ **Dirigida Nacional:** es la comprobación que se realiza a un tipo específico de contribuyente y se orienta nacionalmente.
- ◆ **Dirigida Provincial:** es la comprobación que se realiza a un tipo específico de contribuyente y se orienta por la provincia.
- ◆ **Centralizada:** es la auditoría que se realiza a los contribuyentes que pagan centralizadamente por la Casa Matriz uno o varios impuestos.
- ◆ **Recomprobación:** es cuando se realiza una segunda auditoría a un contribuyente como resultado de un Recurso de Reforma o Alzada interpuesto por una auditoría anterior.
- ◆ **Auditoría de Buró:** es la que se realiza en la propia oficina de la ONAT y comprende la revisión de los tributos e ingresos no tributarios, a que están obligados los contribuyentes.
- ◆ **Presencia Fiscalizadora:** es la comprobación que se realiza a los contribuyentes, revisando aspectos formales y en las que generalmente no se obtienen determinaciones, pero permite aumentar los niveles de riesgo para el contribuyente.
- ◆ **Revisión de Declaraciones Juradas:** es la que se realiza sobre las Declaraciones Juradas y Estados Financieros del Contribuyente, teniendo en cuenta los resultados de investigaciones previas o análisis realizadas al mismo.
- ◆ **Auditoría de Devolución de Ingresos:** esta dirigida a la comprobación de la solicitud del Contribuyente, por la devolución o compensación de ingresos indebidos o en exceso de lo debido.
- ◆ **Auditoría Interna:** es la comprobación que se realiza dentro de la propia ONAT.

En este trabajo solo se hará referencia a aquellas que se organizan a partir de los objetivos fundamentales que se persiguen. En esta categoría se destaca la auditoría temática, que es la que se realiza sobre un tema o tributo específico; la auditoría centralizada; entre otras”.<sup>(12)</sup>

#### **I.4.5 Objetivos de la Auditoría Fiscal.**

### **Objetivos Generales:**

- ◆ Velar por los cumplimientos de los controles internos establecidos, Revisión de las cuentas desde el punto de vista contable, financiero, administrativo y operativo.
- ◆ Ser un asesor de la organización.

### **Objetivos Específicos:**

- ◆ Revisar y evaluar la efectividad, propiedad y aplicación de los controles internos.
- ◆ Cerciorarse del grado de cumplimiento de las normas, políticas y procedimientos vigentes.
- ◆ Comprobar el grado de confiabilidad de la información que produzca la organización.
- ◆ Evaluar la calidad del desempeño en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.
- ◆ Promover la eficiencia operacional.

En síntesis, luego del estudio de las fuentes bibliográficas, a partir de la experiencia adquirida en su aplicación se hace necesario realizar una caracterización de la administración tributaria cubana, un análisis de la situación actual del tributo, así como el diseño de una metodología que permita su fiscalización, temas que se abordarán en el siguiente epígrafe.

### **Epígrafe II: Metodología para la fiscalización del Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.**

El estudio de la fundamentación teórica referencial permitió conocer la necesidad de investigar este tema. Este epígrafe hace referencia al proceso investigativo desarrollado sustentado en métodos del nivel teórico y empíricos. Se efectúa el análisis y la caracterización del objeto de estudio y campo de acción, y además se realiza el diseño de la metodología para la fiscalización del tributo investigado.

#### **II.1. Características, funciones y objetivos de la Oficina Nacional de la**

## **Administración Tributaria.**

La Oficina de la Administración Tributaria se creó para ejecutar las funciones que en relación con esta materia le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios, por el Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros quien mediante el acuerdo 1915 de fecha 31 de mayo de 1995 aprobó los objetivos, funciones y atribuciones de dicha oficina.

La Ley 73 del 4 de agosto de 1994 estableció un nuevo marco de obligaciones que se resumen en: Impuestos, Contribuciones y tasas, los que deben cumplir las Personas Jurídicas y Naturales sujetos a ello.

La ONAT es una institución que posee una gran importancia dentro de la economía cubana, porque garantiza de una forma centralizada la recaudación y distribución de los recursos para el gasto de la sociedad, que surgen de las actividades productivas de servicios estatales y privados.

El Modelo cubano se ha ido construyendo y perfeccionando sobre la base de las particularidades del Sistema Tributario Cubano, para el cambio hacia una administración moderna y eficiente en esta dirección, la ONAT se ha trazado unas Líneas estratégicas que se definen como:

- ◆ Elevar el nivel de eficiencia en el funcionamiento interno de la organización.
- ◆ Desarrollar la gestión de los recursos humanos.
- ◆ Fomentar la calidad y perfeccionar los servicios tributarios.
- ◆ Incrementar el uso de nuevas tecnologías.
- ◆ Perfeccionar el sistema organizativo.
- ◆ Potenciar el control fiscal.

La organización funcional de la ONAT se fundamenta entre otras premisas en la planificación de los ingresos para la elaboración de los presupuestos, labor que le corresponde a la dirección de Ingresos del Ministerio de Finanzas y Precios y a las direcciones de finanzas de los Órganos Locales del Poder Popular. Para ello dispondrá

de una distribución territorial de las oficinas tributarias que la componen y su independencia con relación a los órganos locales del gobierno del Poder Popular, con los cuales mantendrán relaciones de cooperación y coordinación.

### **Funciones de la ONAT.**

- ◆ Garantizar y supervisar el estricto cumplimiento de las disposiciones legales tributarias y arancelarias.
- ◆ Favorecer las condiciones para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, brindando la necesaria información y asistencia a los contribuyentes.
- ◆ Ejercer la actividad normativa y operativa en cuanto al registro de contribuyentes, el número de identificación tributaria (NIT) y la cuenta control del contribuyente y demás procedimientos que aplique. Determinar el posible potencial de recaudación.
- ◆ Controlar sistemáticamente el pago de la deuda tributaria en las condiciones, cuantía y términos establecidos.
- ◆ Efectuar la determinación administrativa de la deuda tributaria cuando corresponda y actuar conforme a derecho.
- ◆ Fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para lo cual realizará acciones de inspección, investigación y auditoría fiscal.
- ◆ Ejercitar la vía de apremio administrativo para el cobro forzoso de la deuda tributaria, conforme a lo establecido legalmente, procediendo al embargo de activos o cualesquiera otros bienes de la propiedad de un contribuyente, cuando debidamente quede probado el incumplimiento o la evasión de sus obligaciones tributarias.
- ◆ Imponer los recargos y sanciones que procedan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.
- ◆ Contribuir en la prevención y detección del delito de evasión fiscal y aplicar las medidas necesarias para su detección.
- ◆ Resolver los recursos que se interpongan contra sus actos administrativos y ejercer la representación legal ante los tribunales.
- ◆ Requerir de las personas naturales o jurídicas, toda clase de actuaciones, informes o antecedentes con trascendencia tributaria derivados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.
- ◆ Recopilar, sistematizar, procesar y analizar la información tributaria y no tributaria.

- ◆ Gestionar y controlar el cumplimiento de las obligaciones arancelarias que correspondan de los sujetos obligados con ellas. Controlar su recaudación.
- ◆ Analizar las tendencias, insuficiencias y problemas que se manifiestan en la aplicación de la legislación tributaria, formulando las propuestas correspondientes o adoptando las medidas para lo cual tenga facultad.
- ◆ Propiciar el desarrollo y la elevación constante de la calificación del personal, manteniendo vínculos de trabajo con las universidades y otras entidades nacionales e internacionales.
- ◆ Mantener relaciones con los organismos e instituciones que se vinculan con la línea de trabajo de la Oficina.
- ◆ Atender y desarrollar vínculos de trabajo con organismos especializados de otros países y organizaciones internacionales afines.
- ◆ Operar como unidad presupuestada realizando las funciones inherentes a ella.

### **Objetivos de la ONAT.**

Un Sistema Tributario será efectivo si resulta realmente administrado. La misión de la Administración Tributaria en cada país se sustenta en el contexto de su política económica teniendo como base dos grandes objetivos permanentes:

- ◆ La puesta en práctica, evaluación y perfeccionamiento de la política tributaria que se expresa en el cuerpo legal que la sustenta.
- ◆ El cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

### **Misión:**

“Garantizamos el cumplimiento de las responsabilidades Tributarias, con un servicio de calidad en beneficio de la sociedad”.

### **Visión:**

“Somos una administración que presta servicios tributarios con eficacia, empleamos técnicas y tecnologías novedosas y contamos con recursos humanos íntegros, motivados y profesionales”

## **II.2. El proceso de fiscalización en la ONAT.**

El proceso de fiscalización es un elemento fundamental dentro la ONAT que garantiza el control de la actividad económica y social de los contribuyentes, donde el que más gane, más aporta.

Entre sus objetivos principales se encuentran:

- ◆ Supervisar la correcta aplicación de las normas legislativas en las acciones de fiscalización.
- ◆ Gestionar la información necesaria para la identificación de elementos de riesgos.
- ◆ Evaluar la posición financiera de la empresa y el resultado de sus operaciones a través del examen crítico y sistemático de sus estados contables y de sus registros.
- ◆ Detectar y prevenir el fraude fiscal.
- ◆ Comprobar si es correcta la determinación de la deuda tributaria realizada por el sujeto pasivo.
- ◆ Realizar la determinación administrativa de la deuda tributaria con los recargos y sanciones según corresponda, en los casos en que se haya dejado de satisfacer el tributo en la fecha que resulte exigible de acuerdo con la respectiva ley tributaria o en que habiéndose realizado el pago mediante declaración jurada, proceda la rectificación de la deuda tributaria.

### **II.2.1. Técnicas aplicadas en el proceso de fiscalización:**

Las técnicas utilizadas en este proceso se definen como las tareas rutinarias, gestiones o métodos necesarios para obtener material de evidencia respecto a los resultados de un balance o registro.

La aplicación de dichas técnicas permite cerciorarse de la autenticidad y correcta contabilización de las operaciones y del correcto cumplimiento de las normas y procedimientos las cuales se aplicaran según la pertinencia del caso hasta lograr la convicción del auditor respecto de un determinado hecho o circunstancia que se examina.



Dependiendo del tipo de empresa, el auditor dispone de una serie de técnicas que se mencionan a continuación:

**Observación:**

Acción mediante la cual el auditor estudia y advierte, en forma apreciativa los hechos o acontecimientos y circunstancias en que éstas se desarrollan y en las distintas funciones o gestiones de la empresa auditada.

**Indagación:**

Investigación que realiza el auditor sobre determinados puntos en base a preguntas que realiza a personas de la empresa auditada.

Esta técnica permite formarse una opinión respecto a la empresa, hecho o asunto determinado, sin embargo, las conclusiones o juicios necesariamente exigen una comprobación o evidencia que lo respalde suficientemente, lo que se logrará mediante la aplicación de otras técnicas según sea el caso.

**Confirmación:**

Es la acción tendente a asegurarse de la ocurrencia o no de un hecho o asunto, mediante la obtención de un pronunciamiento de terceras personas ajenas a la empresa, que conocen la naturaleza del hecho o circunstancia que le permite al auditor formarse un juicio cierto y estable.

**Análisis:**

Es el estudio crítico de ciertos hechos que permiten llegar a la conclusión de que la información sujeta a esta técnica, está dentro o fuera de lo normal.

Consiste en separar elementos y agruparlos de acuerdo a su naturaleza u origen de tal forma que del examen practicado por el auditor se forma un juicio conceptual sobre el saldo o movimiento de un registro o cuenta.

Esta técnica es utilizada fundamentalmente para reunir la evidencia necesaria que le permita al auditor hacer una evaluación objetiva y un dictamen o informe con el debido cuidado profesional.

La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. La evidencia debe ser suficiente, relevante, competente y razonable para sustentar la opinión y conclusiones del auditor respecto a la entidad objeto de la fiscalización.

**Cálculo Aritmético :**

Es la verificación de la corrección aritmética de los cálculos efectuados por la empresa auditada, mediante el cálculo realizado por el auditor de los tributos auditados.

Lo anterior implica el recálculo de las bases imponibles de los impuestos verificados, así como la revisión de los tipos impositivos aplicados en los mismos.

**Seguimiento Contable:**

Mediante esta técnica, el auditor verificará que el ciclo contable se haya cumplido de acuerdo con las normas contables generalmente aceptadas.

### **II.2.2. Normas básicas del proceso de fiscalización.**

- ◆ La fiscalización se realiza por personas que tengan una capacitación adecuada, y tengan experiencia como auditor.
- ◆ En todos los asuntos relacionados con el trabajo de fiscalización los auditores deberán mantener una actitud de independencia mental.
- ◆ Llevar a cabo el trabajo con profesionalidad, tanto en el desarrollo de la fiscalización, como en la elaboración del informe donde se refleja el resultado final de la verificación efectuada.

### **II.3 Generalidades del Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.**

El impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica grava la transmisión y distribución de energía eléctrica al sector residencial nacional y extranjero. La aplicación de este impuesto se justifica en que, el consumo de electricidad gana un peso importante en el consumo de la población. Se utiliza en la producción de bienes y servicio por estar este indicador más estrechamente vinculado al hecho físico del consumo de la energía.

En el caso concreto de la actualidad cubana es importante señalar el cambio ocurrido en la estructura del consumo de la población debido a la modernización de las redes eléctricas devenida con la revolución energética que transformó el sistema de generación a nivel nacional con la instalación de los grupos electrógenos a nivel provincial y municipal unido al programa especial donde se sustituyeron la gran mayoría de los equipos electrodomésticos considerados altos consumidores. Lo que trajo consigo un aumento del consumo promedio mensual por consumidor y por consiguiente un aumento del impuesto a pagar.

El tributo objeto de investigación está reglamentado en La Resolución No. 63, de fecha 11 de febrero de 2011, del Ministro de Finanzas y Precios.

En el reglamento se establece que: <sup>(13)</sup>

- ◆ La Unión Eléctrica, subordinada al Ministerio de la Industria Básica, es el único sujeto del Impuesto sobre los Servicios Públicos en cuanto a los servicios de electricidad.
- ◆ Constituye la base imponible del impuesto la facturación al sector residencial nacional y extranjero.
- ◆ Se modifica el vector fiscal de La Unión Eléctrica, eliminando el pago en las oficinas básicas eléctricas provinciales y centralizándose en dicha entidad.

- ◆ Este Impuesto se paga en CUP (pesos cubanos), mensualmente dentro de los primeros quince (15) días hábiles siguientes al mes al que corresponde su obligación, ingresándose por el párrafo 020060- Energía Eléctrica, del Clasificador de Recursos Financieros del Presupuesto Estado.

#### **II.4 Análisis de la situación actual de la fiscalización del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.**

Al analizar el campo de acción se observa que su estructura está concebida para tratar adecuadamente el objeto de estudio.

El impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica forma parte del tributo sobre los servicios públicos comprendido en la ley 73 del sistema tributario cubano.

En el comienzo de su aplicación el mismo se normó a través de la resolución Nro. V-245 de fecha 22 de octubre 1996, donde eran sujetos del impuesto sobre los servicios públicos en cuanto a los servicios de electricidad, las Oficinas Básicas Eléctricas pertenecientes a la Unión Nacional Eléctrica subordinada al Ministerio de la Industria Básica.

En ella se establecía como base imponible del impuesto el importe de las ventas de servicios efectuados al sector residencial y privado no residencial. Y se dividía a su vez en dos impuestos:

Impuesto normal: Donde se consideraba el importe de las ventas del servicio de electricidad (tarifa 10) efectuadas al sector residencial y privado no residencial, al que le correspondía un tipo impositivo del 17% al importe total de valorar a 0.09 centavos la cantidad total de Kilovatios/horas vendidos.

Impuesto especial: La base Imponible la constituía la diferencia entre las ventas al sector residencial y privado no residencial y el importe de los kilovatios/hora vendidos a precio de empresa (0.075), disminuyéndole la cuantía pagada por el impuesto normal.

Las tarifas establecidas en esa fecha eran las siguientes:

- Los primeros 100 kilovatios /hora a 0.09 centavos.
- Los siguientes 100 Kv/h a 0.20 centavos.
- El exceso de consumo siguiente a 0.30 centavos por Kv/h.

Además, el término de pago estaba dividido en dos partes hasta el día 25 de cada mes el 70% del impuesto contenido en las ventas planificadas de ese mes, y hasta el día 15 del mes siguiente, la diferencia entre el impuesto contenido en las ventas reales del mes y el impuesto pagado a cuenta.

Estos términos dejaban algunas incongruencias a la hora de fijar la obligación de pago del tributo, pues en algunos períodos se podían presentar, tanto excesos pagados como deuda con el presupuesto del estado, lo cual entorpecía en gran medida la fiscalización del mismo.

A partir del año 2002 el Ministerio de Finanzas y Precios tomando en consideración el sistema de tarifario eléctrico implementado a través de la Resolución Nro. No. 311, de fecha 29 de agosto del 2001, pone en vigor un nuevo reglamento para el pago del impuesto a través de la Resolución Nro. 243 de fecha 21 de mayo de 2002.

En él se estableció que:

- ◆ La base imponible del impuesto lo constituía el valor de la facturación al sector residencial.
- ◆ El cálculo del impuesto se determinaba al deducir el importe total de la facturación al sector residencial nacional (tarifa B2), el importe de la facturación que considera el coeficiente (K) de ajuste por la variación del precio del combustible (tarifa B1), debiendo aportar la diferencia que resulte.

Esta nueva regulación se ajustó en su momento a las transformaciones que ya se venían implementando en el país en cuanto al aumento de la capacidad de generación de electricidad, aunque no eliminó la brecha que existía en el término y forma de pago del tributo.

El 11 de octubre de 2006 a través de la resolución Nro. 266 el Ministerio de finanzas y precios elimina dicha brecha al establecer un nuevo término y forma de pago del impuesto, siendo este pagado mensualmente dentro de los primeros quince (15) días siguientes al mes al que corresponda su obligación.

Aunque esta modificación cerró una brecha que obstaculizaba el proceso fiscalizador del impuesto abría otras pues no se incluía en la base imponible la facturación al sector residencial extranjero el cual constituye un potencial consumidor.

En el año 2007 comenzaron a implementarse las reformas en la industria eléctrica a partir del reordenamiento de la generación eléctrica con la instalación de los grupos electrógenos. La implementación de las mismas, se ha desarrollado con la intención de estabilizar los desequilibrios macroeconómicos internos que en materia de generación de energía se han manifestado a raíz de las transformaciones a las que se enfrentado la economía cubana.

Este proceso de modernización de la industria eléctrica comprende nuevas modalidades de funcionamiento que exigen una nueva política fiscal, que contribuya a mantener una buena disciplina tributaria. La cual podrá evaluarse a través de la fiscalización del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.

Teniendo en cuenta lo anteriormente señalado en el mes de febrero del año 2011 el ministerio de finanzas y precios emite un grupo de resoluciones con vista a adecuar la normativa del impuesto a las condiciones actuales de generación eléctrica que presenta el país. Las mismas derogan un grupo de normas que en su concepción dejaban abiertas algunas brechas de evasión fiscal que en la actualidad no se eliminaron en su totalidad pero se aminoraron en gran medida, siendo estas principalmente:

- ◆ No se encontraba incluido en la base imponible la facturación al sector residencial extranjero.
- ◆ No existía límite para que el Ministerio de la Industria Básica modificara el factor K según las variaciones de la estructura de participación de los diferentes combustibles

utilizados en la generación eléctrica, en la actualidad las variaciones que superan el 10% se someten al análisis del Ministerio de Economía y Planificación.

◆ El costo unitario variable del Kwh. así como el precio unitario del costo fijo en la facturación al sector residencial no eran calculados según la variación del precio ponderado de los combustibles utilizados en la generación eléctrica. Actualmente el cálculo de estos costos se ajustan a la variación del precio ponderado de los combustibles que se utilizan en la generación de la electricidad.

Luego del análisis expuesto con anterioridad se concluye que, al surgir nuevas normas que lo rigen, el tributo carece de un seguimiento fiscalizador. Por lo que se pone de manifiesto la necesidad de diseñar una metodología para fiscalizar el mismo que se ajuste a las nuevas disposiciones legales que lo regulan.

## **II.5 Métodos de Investigación utilizados.**

La investigación se sustenta en métodos del nivel teórico, empíricos. Los métodos teóricos posibilitan fundamentar el trabajo, con relación al sistema conceptual que en el mismo se expresa, así como el marco teórico referencial y la fundamentación de la propuesta que se hace.

### **Métodos teóricos**

El análisis y síntesis permitió realizar una percepción detallada de cada aspecto del problema planteado, es decir, qué situación presenta la fiscalización del tributo. El método histórico-lógico permitió, a través del estudio de la teoría, realizar un análisis de todo el proceso de realización de la fiscalización del tributo desde su aprobación en la Ley 73.

### **Métodos empíricos**

Para el desarrollo del estudio diagnóstico se usan como métodos empíricos fundamentales: la revisión de documentos, reglamentaciones y bibliografía.

La revisión de los documentos, reglamentación y bibliografía permitió delimitar los principales fundamentos e insuficiencias y deficiencias presentes en el proceso de fiscalización del tributo, con la calidad y el rigor que requiere, así como delimitar la importancia y necesidad de idear una nueva concepción para garantizar todo el proceso objeto de estudio desarrollado por la autora.

Aplicados los métodos de investigación se pudo determinar que:

- ◆ El sujeto pasivo cambió, lo cual modifica las relaciones jurídico tributarias entre la ONAT y la Unión Eléctrica, quedando esta última como único contribuyente para cumplir las obligaciones fiscales correspondientes al impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.
- ◆ Con la centralización del impuesto se genera una brecha de evasión fiscal al dejarse de analizar la información emitida por las oficinas municipales y provinciales y fijarse la obligación con el fisco por el consolidado que realiza la Unión Eléctrica.
- ◆ Se modifica cálculo de la base imponible del tributo, incluyendo el sector residencial extranjero comprendido en la tarifa (B3).
- ◆ Se modifica el vector fiscal del sujeto pasivo.
- ◆ Existe variación en el término y la forma de pago del impuesto.
- ◆ Está facultado el Ministerio de la Industria Básica, organismo rector del sujeto pasivo para modificar el Factor K, elemento que interviene directamente en el cálculo de la base imponible del impuesto, por variaciones de la estructura de participación de los diferentes combustibles utilizados en la generación eléctrica, no imputables a la gestión de la Unión Eléctrica, lo cual puede constituir una brecha de evasión fiscal.
- ◆ No existe una metodología que permita la fiscalización del impuesto.

## **II.6. Diseño de la metodología para la fiscalización del Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.**

A partir del análisis realizado a la situación actual del tributo, se evidencia la necesidad de diseñar una metodología que permita su fiscalización, la cual fue elaborada teniendo



en cuenta un grupo de conceptos de necesaria utilización, así como la secuencia lógica de los pasos a seguir en el desarrollo de su diseño.

### **II.6.1.Principales conceptos utilizados en el diseño de la metodología para la fiscalización del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.**

- ◆ **Base Imponible**, el importe de la valoración del acto, negocio jurídico, actividad o magnitudes gravadas por el tributo, sobre la cual se aplica el tipo impositivo.
- ◆ **Tipo Impositivo**, la cantidad que se aplica a la base imponible para determinar el importe del tributo, los cuales pueden ser en tanto por cientos o números enteros o decimales.
- ◆ **Persona natural**, la persona física con capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias.
- ◆ **Persona jurídica**, las empresas estatales, cooperativas, organizaciones sociales, políticas y de masas, sociedades civiles y mercantiles, asociaciones, organizaciones, fundaciones y demás entidades con capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias.
- ◆ **Contribuyente**, la persona natural o jurídica, al que la ley impone la obligación de tributar.
- ◆ **Sujeto Activo** de la relación jurídica tributaria, el ente acreedor del Tributo, es decir, el Estado, que ejerce dicha facultad a través de los órganos de la Administración Tributaria.
- ◆ **Sujeto Pasivo** de la relación jurídica tributaria, quien en virtud de la ley debe cumplir, en calidad de contribuyente, retentor o perceptor, la obligación tributaria.
- ◆ **Hecho Imponible**, la actividad, acto o negocio de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.
- ◆ **Obligaciones Tributarias**, las obligaciones derivadas del tributo, incluye la principal, o sea, el pago y los deberes formales relacionados o no con éste.
- ◆ **Deberes Formales**, conjunto de obligaciones no pecuniarias con trascendencia tributaria a cuyo cumplimiento están obligados los sujetos pasivos y responsables.

- ◆ **Deuda tributaria**, la cantidad adeudada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria por concepto de tributo y en su caso, incluirá los recargos y multas a que haya lugar.
- ◆ **Determinación Administrativa de la Deuda Tributaria**, el acto por el cual la Administración competente declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria.
- ◆ **Término voluntario de pago**, es el período establecido legalmente para que el sujeto pasivo de la obligación tributaria efectúe, por iniciativa propia, el pago de la deuda tributaria, finalizado el cual de no haberse cumplido éste, se inicia el período ejecutivo para el cobro forzoso.
- ◆ **Notificación**, es el acto mediante el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del sujeto pasivo o responsable de la obligación tributaria, determinadas actuaciones realizadas por ella que le afectan directamente.
- ◆ **Citación**, es el acto mediante el cual la Administración Tributaria exige la presencia del sujeto pasivo o responsable de la obligación tributaria, en las condiciones, término y lugar establecidos previamente.
- ◆ **Requerimiento**, es el acto mediante el cual la Administración Tributaria exige del sujeto pasivo o responsable, el cumplimiento de una obligación que le es propia o la realización de cualquier otra diligencia vinculada con esta.

## **II.6.2 Pasos a seguir en el diseño de la metodología para la fiscalización del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.**

1. Concretar los objetivos que se persiguen al fiscalizar el Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica, de acuerdo al plazo establecido para el término de pago así como a los tipos impositivos determinados según la legislación vigente.
2. Efectuar una selección actualizada que abarque todas las disposiciones legales establecidas para el tributo, para lo que se considera que la aplicación de las disposiciones tributarias comprende el control, determinación, fiscalización y percepción de la deuda tributaria, así como la ejecución de los créditos tributarios determinados a favor del Estado y la exigencia de los deberes formales.
3. Especificar el sujeto obligado al pago del impuesto, quien en virtud de la ley debe cumplir, en calidad de contribuyente, la obligación tributaria.

4. Detallar la composición de la Base imponible establecida por la ley para configurar este tributo y cuya realización origina el nacimiento del hecho imponible conceptualizado sobre el servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica.
5. Realizar una descripción concreta de la determinación y cálculo del impuesto.
6. Establecer el término y forma de pago en que se debe realizar el aporte del tributo.
7. Efectuar la fiscalización del impuesto mediante una auditoría fiscal, proceso que se estructura en cuatro etapas.

### **II.6.3 Metodología para la fiscalización al impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica.**

I-Objetivo:

Comprobar en La Unión Eléctrica el cumplimiento del pago de esta obligación en la cuantía y el término establecidos.

II-Legislación Básica y Regulaciones Complementarias a Utilizar y su Localización.

#### **DISPOSICIÓN LEGAL.**

- ◆ Ley 73 del sistema tributario cubano de fecha 4 de agosto de 1994, título II capítulo VII, artículo No. 34.
- ◆ Decreto Ley Nro. 169 de fecha 10 de enero de 1997, de Normas y procedimientos tributarios.
- ◆ Resolución No. 28, de fecha 19 de enero de 2011 del Ministro de Finanzas y Precios.
- ◆ Resolución No. 63, de fecha 11 de febrero de 2011 del Ministro de Finanzas y Precios.
- ◆ Resolución No. 135, de fecha 13 de abril del 2011 del ministro de Finanzas y Precios.
- ◆ Resolución No. 136 , de fecha 13 de abril del 2011, del Ministro de Finanzas y precios

### III-Sujeto:

La Unión Eléctrica, subordinada al Ministerio de la Industria Básica, es el único sujeto del Impuesto sobre los Servicios Públicos en cuanto a los servicios de transmisión y distribución de energía eléctrica.

### IV - Base Imponible.

Constituye la base imponible de este impuesto el valor de la facturación al sector residencial nacional y extranjero.

### V- Determinación y cálculo del impuesto.

Para la determinación y cálculo del Impuesto sobre los Servicios Públicos en cuanto a los servicios de electricidad, se deduce del importe total de la facturación al sector residencial nacional y extranjero (tarifas B2 y B3) el importe a retener, que se calcula, multiplicando el precio promedio de ingreso de la Unión Eléctrica, considerando el coeficiente (K) de ajuste por variación del precio de combustible (ver anexo # 1), por el consumo de la electricidad del sector residencial. El cálculo se realiza con 2 decimales, según la fórmula siguiente:

Importe del = Importe Total de la Facturación - Importe a Retener por la  
Impuesto del sector residencial Unión Eléctrica

Importe a Retener=Consumo kWh Real del mes x (0.02931 x K + 0.1131)

Donde: 0.02931: Es el costo unitario variable del kWh en el precio de la Unión Eléctrica en la facturación al sector residencial.

K: Es el coeficiente unitario de ajuste por variación del precio del combustible y por variación en la estructura de generación.

0.1131: Es el componente fijo del precio unitario del kWh en la facturación de la Unión Eléctrica al sector residencial.

## VI-Término y forma de pago.

Este Impuesto se paga mensualmente, dentro de los primeros quince (15) días siguientes al mes al que corresponda su obligación.

## VII- Procedimiento para efectuar la auditoría fiscal.

La auditoría fiscal es el proceso que complementa la fiscalización del impuesto, la misma se divide en cuatro etapas que se inician con la exploración previa tanto fuera como dentro del contribuyente y culminan con la notificación al mismo de los resultados obtenidos.

### 1. Etapa exploratoria.

Al recibir la Asignación de la Auditoría, el auditor designado como Jefe de Grupo, debe realizar una preparación previa que incluye visita a la ONAT del municipio donde radique el contribuyente, para revisar:

- ◆ Módulo de Consulta Visión Integral Tributaria (VIT) del SICAT, donde selecciona en este orden: opción menú pagos, consultar pagos, digitar NIT del contribuyente, listándose todos los pagos, períodos, fechas de pagos e importes liquidados, con la opción de impresión, por lo que este listado constituirá un papel de trabajo del expediente.
- ◆ Consultar con el analista de control de obligaciones del área de Gestión y Servicios Tributarios posibles bonificaciones, exenciones u otro aspecto de interés para el desarrollo del trabajo y revisar en el expediente del contribuyente su modelo de Inscripción en el Registro de Contribuyentes, tomando nota de los datos que en este aparecen, los cuales se revisan contra la situación real del contribuyente para detectar posibles incumplimientos en el deber de mantener actualizados sus datos en el referido Registro. Esto se deja por escrito en una hoja de notas que forma parte de los papeles de trabajo del expediente.

- ◆ Comunicar al Director Municipal de la ONAT la Auditoría Fiscal que se llevará a cabo.

Al presentar la Orden de Trabajo al contribuyente y antes de realizar el Planeamiento de la Auditoría, el auditor jefe de grupo realiza una exploración en el ámbito del contribuyente utilizando la **Guía de Exploración** que es de obligatorio cumplimiento. Se archiva en el expediente de la auditoría y tiene como objetivo uniformar los datos mínimos que se requieren para realizar el planeamiento de la auditoría.

## 2. Desarrollo de la auditoría.

El desarrollo de la auditoría comienza con la presentación de la Orden de Trabajo por el jefe de grupo de auditoría al máximo nivel de dirección de la entidad o a quien este delegue, en el domicilio fiscal del contribuyente.

En el momento de la presentación de la Orden de Trabajo, puede ocurrir que el contribuyente necesite un aplazamiento de la fecha de inicio de la auditoría, lo cual deberá solicitar, por escrito, en original y una copia, al subdirector que emitió la Orden de Trabajo, en un plazo no mayor de 24 horas posteriores a su presentación. El original se archivará en el expediente de la auditoría y la copia en el consecutivo de órdenes de trabajo.

Esta solicitud, donde se fundamenten debidamente las causas del aplazamiento, será valorada por el Supervisor con el Auditor Principal, y en caso de proceder propone al Subdirector la firma del Aplazamiento de la Auditoría. El plazo de postergación del inicio de la auditoría se calcula en días hábiles, contados a partir de la fecha de notificación del Aplazamiento. Se emite un original y dos copias. El original para el contribuyente y las copias, una para el expediente y otra para el consecutivo de órdenes de trabajo.

En caso que se desestime el aplazamiento, se le comunica por escrito al contribuyente, argumentando las causas. Se emite un original y dos copias con los mismos destinos del Aplazamiento.

Posterior a la presentación de la orden, se solicitan, por el auditor jefe de grupo los documentos que se utilizarán para la comprobación de los tributos previstos, mediante el modelo Requerimiento de Documentos. Este documento se confecciona en original y copia. El original se entrega al contribuyente y la copia se archiva el expediente de la auditoría.

Luego de requerir los documentos necesarios el auditor procede la confección y habilitación de los Papeles de Trabajo (P/T). Los cuales conforman el conjunto de documentos donde el auditor recopila, analiza y comenta la información y evidencias captadas en el transcurso de la auditoría. Son las vías de conexión entre los registros y documentos originales con el informe final de la misma. Además constituyen la única prueba de exactitud de la deuda determinada y de otras violaciones detectadas.

Los P/T están constituidos por las anotaciones, resúmenes y resultados de las técnicas de investigación practicadas por el auditor, asimismo reflejan el alcance de la prueba realizada y período objeto de la verificación. Igualmente deben consignar las Conclusiones a las que se ha arribado en el transcurso del trabajo.

Se consideran también P/T las evidencias y antecedentes formados por documentos de la propia entidad auditada o fotocopia de los mismos, lo que puede representar un ahorro de tiempo considerable para el auditor.

Los P/T deben cumplir los propósitos siguientes:

- ◆ Servir de fuente de información para la determinación de la deuda tributaria, la elaboración del Informe y la Resolución.
- ◆ Respalda pruebas en caso de acción legal.

- ◆ Servir como evidencia de que el auditor ha observado las normas de auditoría vigentes y que la auditoría ha sido cuidadosamente planeada, organizada y conducida.
- ◆ Determinar la corrección de los registros de la entidad auditada, la confiabilidad de los mismos y la relación de la información de los estados financieros con los registros auxiliares de contabilidad.
- ◆ Facilitar la supervisión sistemática del trabajo por el jefe de grupo, supervisor u otro funcionario facultado para ello.
- ◆ Dejar constancia del alcance y limitaciones en las comprobaciones e investigaciones practicadas, así como del período objeto de la verificación; lo que permite fijar el grado de responsabilidad que asume el auditor. Asimismo, hacer constar que ha sido revisado el Expediente Único de Auditoría que debe tener la entidad auditada.
- ◆ Permitir que otra persona técnicamente competente pueda entenderlos y proseguir los trabajo interrumpidos por cualquier causa, por el auditor que inició la auditoría o, evaluar los hechos ante posibles discrepancias que presente el auditado sobre los resultados de la auditoría.
- ◆ Resumir los resultados de cada tributo verificado con vista a servir de base para las determinaciones de adeudos y la elaboración del Informe.
- ◆ Analizar con el jefe de cada área donde se detecten violaciones que conlleven la determinación de adeudos o la aplicación de medidas los resultados del tributo auditado, quien firmará ese P/T como constancia de su conocimiento y aceptación o criterios sobre los hallazgos mostrados, a tinta.

Los P/T referentes al impuesto en cuestión se elaborarán de acuerdo con los datos tomados de los documentos requeridos, los que recogerán en lo fundamental la secuencia de las acciones realizadas por el auditor para llegar a la determinación del tributo, las cuales se describen a continuación:

- ◆ Verificar que el total de las ventas que se solicitaron en el departamento comercial coinciden tanto en kilovatios consumidos como en el total del importe de las ventas



con lo reflejado en el modelo 105-560 “Ventas de Energía por Facturación” (ver anexo # 2)

- ◆ Con esta información, muestrear en una de las oficinas territoriales, la veracidad de los datos, ya que el modelo 105-560 es un consolidado de los resultados de todas las oficinas territoriales de la OBE en la provincia.
- ◆ Verificar la cuantía del Importe a retener por la entidad según la fórmula descrita en el apartado V de esta guía.
- ◆ Para el cálculo del impuesto, una vez comprobado lo anterior, se procede a aplicar la fórmula descrita en el apartado V de esta guía.
- ◆ Comprobar si lo determinado por las comprobaciones está contabilizado en la Cuenta de Obligaciones con el Presupuesto y si fue pagado en el término establecido.
- ◆ Habilitar una hoja de trabajo donde se relacionen los siguientes datos:(ver anexo # 3).
  - Facturación al sector residencial nacional y extranjero (tarifas B2 y B3).
  - Total de las ventas reflejado en el modelo 105-560.
  - Importe a retener (resultado de la aplicación de la fórmula descrita en el apartado v de esta metodología)
  - Impuesto determinado
  - Impuesto pagado
  - Diferencia
- ◆ Realizar la determinación y el recargo por mora, si corresponde. Tener en cuenta, de la información obtenida en el municipio donde se encuentra inscripto el contribuyente, los pagos fuera de fecha por los que no se hubiese aplicado el correspondiente recargo.
- ◆ Redactar el proyecto de Informe el cual tiene como objetivo exponer los resultados a los que se arribaron en la auditoría realizada. Se elabora por el jefe de grupo, debe ser completo, exacto, objetivo, convincente y todo lo que en él se consigne debe estar reflejado en los P/T. Se realiza en original y dos copias. Original para el contribuyente, una copia para el archivo del área Jurídica y otra para la Oficina Municipal de la ONAT donde radica el contribuyente.

- ◆ Elaborar el proyecto de resolución (si se determina que existe deuda). Esta, constituye el instrumento jurídico a través del cual se exige el pago de la deuda tributaria determinada. Se emite por el área jurídica a propuesta del auditor principal que funge como jefe de grupo de auditoría fiscal en la provincia. La Resolución se firma por el Director Provincial de la ONAT. Se emiten tres ejemplares que tienen el mismo destino que el Informe de Auditoría.

### 3. Elaborar el expediente de auditoría.

El expediente de la auditoría está formado por uno o varios legajos en los cuales se archivan los P/T y demás documentos vinculados con la auditoría. Los P/T se organizan por temas y deben seguir el orden lógico del desarrollo del trabajo, colocándose primero los documentos relacionados con los aspectos generales de la auditoría.

En lo posible, se debe evitar que un tema se archive en varios legajos. Las hojas se archivan por el margen superior, lo que requiere especial cuidado al consignar el encabezamiento de cada P/T o documento para evitar se mutile o resulte difícil la lectura de las primeras líneas del encabezamiento. Los P/T constituidos por hojas columnarias, se doblan de forma que resulte fácil su identificación.

El expediente tiene su carátula, la cual se titula en el centro superior: EXPEDIENTE DE AUDITORÍA y en líneas subsiguientes y a varios espacios se expone:

- ◆ Categoría (según Ley del Secreto Estatal) en revisión
- ◆ Número de la Orden de Trabajo
- ◆ Nombre de la entidad auditada
- ◆ NIT
- ◆ Organismo a la que está subordinada o patrocina la misma.
- ◆ Tipo de Auditoría
- ◆ Fecha de inicio y terminación de la Auditoría
- ◆ Unidad de Auditoría que ejecutó el trabajo
- ◆ Auditores participantes y sus cargos

El expediente se archiva en el departamento de Ficalización de la de la ONAT, siguiendo el número de Orden de Trabajo correspondiente y se conserva y custodia durante el plazo de cinco años a partir de la fecha de conclusión de la auditoría (Decreto Ley No. 159, artículo 11). Si en el transcurso de dicho término no se ha ejecutado una nueva auditoría, los expedientes deben conservarse hasta que se ejecute otra auditoría.

A continuación se señalan los documentos que conforman el expediente de auditoría y que se deben archivar en el orden siguiente: Se aclara el inicio es por la Orden de Trabajo.

- ◆ Índice
- ◆ Borrador de la Resolución
- ◆ Borrador del Informe con sus anexos con mechón de revisión
- ◆ Orden de Trabajo
- ◆ Asignación de la Auditoría
- ◆ Declaración de No Impedimentos.
- ◆ Listado de pagos de las obligaciones y otros datos de interés que se obtengan en la Oficina Municipal de la ONAT
- ◆ Guía de Exploración
- ◆ Planeamiento de la Auditoría
- ◆ Requerimiento de Documentos (se archivan por su orden de solicitud todos los realizados en el transcurso de la auditoría)
- ◆ Actas de Supervisión (se archivan por su orden, según fueron realizadas)
- ◆ Resumen de la revisión del tributo y sus papeles de trabajo. Se incluyen las confirmaciones con terceros.
- ◆ Otros documentos que se consideren de interés mantener archivados en el expediente tales como: estados financieros, documentos legales, comunicaciones originadas o recibidas, notas del auditor, etc. Estos documentos pueden ser originales o fotocopias, según uso y destino de los mismos.

4. La notificación al contribuyente.

Los resultados de la auditoría se dan a conocer a la entidad auditada en reunión, previamente coordinada, donde participa la máxima autoridad de la entidad o su representante legal y los factores del Centro, así como el jefe de grupo de la auditoría y el supervisor. De entenderse necesario y en correspondencia con la complejidad del trabajo, deberán asistir el auditor principal y el subdirector al que se subordina el Grupo de Auditoría Fiscal.

La notificación se practica haciendo entrega literal de la Resolución y el Informe de Auditoría, mediante Diligencia de Notificación que levanta el jefe de grupo, dejando constancia del nombre y apellidos de la persona a la que se hace la notificación, así como fecha, hora y lugar en que se practicó la notificación y se firmará por el notificador y el notificado.

En caso de negativa de recepción y firma de los expresados documentos, el jefe de grupo, levanta acta consignando esta circunstancia, la cual firman dos testigos que escriben claro y legible nombres y apellidos y número de su documento de identidad y se deja en el lugar una copia del acta levantada con lo cual resulta válida la notificación.

Se emiten cuatro ejemplares, una para el Contribuyente, otra para el municipio de la ONAT donde radica el Contribuyente, la tercera para el área Jurídica y la cuarta se archiva en el expediente de la auditoría.

En el término de tres días hábiles, posteriores a la notificación, el auditor principal hace llegar al director del municipio donde radica el contribuyente auditado, la copia del Informe de la Auditoría, la Resolución y la Diligencia de Notificación.

La Metodología antes descrita sirve como guía para la revisión de este proceso a nivel de país con vista a contribuir a la prevención y detección del delito de evasión fiscal. La misma formará parte del manual de instrucciones y procedimientos del grupo de fiscalización de la ONAT (ver anexo # 4).

## CONCLUSIONES

- El análisis bibliográfico proporcionó la información necesaria para elaborar el marco teórico referencial de la investigación realizada.
- El análisis del entorno del impuesto permitió corroborar que debido a la modernización de las redes eléctricas y el aumento considerado del consumo de energía eléctrica en la población, surgieron nuevas normativas que lo regulan lo cual exige un seguimiento fiscalizador no existente hasta el momento.
- Se diseñó la metodología que constituye una herramienta de trabajo que permite la supervisión del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes para el Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica, para todos los funcionarios que se dedican a la actividad de fiscalización.

## RECOMENDACIONES

- Realizar la fiscalización al Impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica teniendo en cuenta la metodología elaborada.
- Proponer al nivel central que se incluya en el manual de instrucciones y procedimientos del grupo de fiscalización la metodología elaborada para a este tributo.
- Que la metodología propuesta sirva de guía para el proceso de auditoría fiscal a los funcionarios que laboran en la actividad.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Ramírez González (1982)
2. Decreto-ley 159 ,8 de junio de 1995.
3. Sánchez F. de Valderrama (1996, p. 337)
4. Arenas Pablo, "Metodología de la Auditoría Fiscal". 2001
5. Gómez Rondón Francisco, (2002)
6. Arráez Chávez Auditoría Fiscal Tomo I s/e 1981, Pág. 91
7. Sánchez F. de Valderrama (1996, tomo II, pp. 349-351).]
8. Roji Martínez, Desarrollo de la auditoria Tomo II s/e 1988, Pág. 54
9. Corona Romero de. Auditoría Fiscal s/e 1990 Pág. 978
10. Corona Romero de. Auditoría Fiscal s/e 1990 Pág. 997
11. <http://ciberconta.unizar.es/LECCION/auditoria02/400.HTM>
12. ONAT. Manual de Normas y Procedimientos Técnicos PT-FIS-02, Pág. 4
13. Ministerio de Finanzas y Precios, Resolución No. 63, 2011.

## **BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

- Arenas Pablo, "Metodología de la Auditoría Fiscal". 2001
- Benítez Fernández Arely, "Lo Legal, Esencial, de la Auditoría Fiscal".1998
- Colectivo de Autores, CECOFIS. "Diplomado de Auditoría General". Manual de autoestudio. Tomo 1 y 2. 2001.
- Colectivo de Autores. Curso sobre Sistema Fiscal y Administración Tributaria. La Habana.1995
- Colectivo de Autores. Guía de Fiscalización. Curso de actualización de Auditoría Fiscal, Ciego de Ávila. 1998.
- Decreto Ley N° 169, Sobre las Normas Generales y los Procedimientos Tributarios. G.O. N° 2 . 1997.
- El Contribuyente, publicaciones ONAT 2004
- Ley N° 73, Sobre el Sistema Tributario Cubano. G.O. N° 5. 1994
- Ministerio de Finanzas y Precios, Resolución No. 28, Sistema de formación de las Tarifas Eléctricas. Publicaciones 2011.
- Ministerio de Finanzas y Precios, Resolución No. 63, Procedimiento de cálculo para el pago del impuesto sobre Transmisión y distribución de energía eléctrica. Publicaciones 2011.
- Ministerio de Finanzas y Precios, Resolución No.135, Sistema para la formación de las Tarifas Eléctricas, en pesos convertibles (CUC) para las Asociaciones Económicas Internacionales, Empresas Mixtas, y entidades extranjeras radicadas en el país. Publicaciones 2011.
- Ministerio de Finanzas y Precios, Resolución No.136, Sistema para la formación de las Tarifas Eléctricas, en pesos convertibles (CUC), para las Asociaciones Económicas Internacionales. Publicaciones 2011.
- Ministerio de Finanzas y Precios, Decreto Ley N° 159 Consejo de Estado, Sobre las Auditorías. Publicaciones 1995.
- Oficina Nacional de Administración Tributaria, Manual de Normas y Procedimientos Técnicos.
- "Tributo." Microsoft® Student 2008 [DVD]. Microsoft Corporation, 2007.



## ANEXO # 1

Fórmula que se aplica para el cálculo del Factor K:

**Factor K:** Se expresa como un coeficiente cuyo valor refleja la proporción en que varía el promedio ponderado de los precios de todos los combustibles usados en la generación, así como por la estructura de los volúmenes y tipos de combustibles utilizados en la generación, y se modifica según el precio promedio ponderado de los combustibles del mes.

Se aplica a toda tarifa que así lo estipule, independientemente de la moneda de pago.

Se aplica multiplicando el importe del Cargo Variable por el factor de ajuste de variación del precio del combustible (K), que se define:

$$K = \frac{\text{Precio promedio ponderado, de los combustibles del mes (\$/ton)}}{\text{Precio promedio ponderado de los combustibles, base de la tarifa (95 \$/ton)}}$$

El Precio promedio ponderado de los combustibles del mes se determina por la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{PFO} * \text{Consumo FO} + \text{PC} * \text{Consumo C} + \text{PGO} * \text{Consumo GO}}{\text{Consumo FO} + \text{Consumo C} + \text{Consumo GO}}$$

Donde:

PFO – Precio promedio de Fuel-Oil del mes

PC – Precio promedio de Crudo del mes

PGO – Precio promedio de Gas-Oil (Diesel) del mes

Consumo FO – Consumo Real de Fuel-Oil del mes

Consumo C – Consumo Real de Crudo del mes

Consumo GO – Consumo Real de Gas-Oil (Diesel) del mes

## ANEXO # 2

### MINISTERIO DE LA INDUSTRIA BÁSICA

Modelo 105-560		Análisis Estadístico de la Facturación			
Codificación	Tarifa	clientes	Demanda contratada	Consumo	Importe
Residencial	B2				
	B3				
No residencial	B1				
Agropecuario	M1C				
Sector Privado	B1				
	M1C				
Industrial	B1				
Alumbrado Público	B1				
Sector Estatal	B1				
Total					



## ANEXO # 4



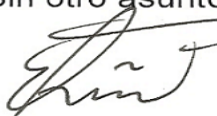
La Habana, 25 de enero de 2012  
"Año 54 de la Revolución"

Aval

A quien pueda interesar.

La investigación que recoge la metodología para la fiscalización del impuesto sobre transmisión y distribución de energía eléctrica, es de gran importancia para la institución porque su implementación eleva la eficiencia y calidad en el desenvolvimiento del auditor. La misma será incluida en el manual de instrucciones y procedimientos del grupo de fiscalización para su utilización en las acciones de auditoría en todas las oficinas del país.

Sin otro asunto a tratar firma la presente,

  
Elvia Fontaine Labrada.  
Dirección de Fiscalización.  
Departamento de supervisión y análisis. Nivel Central.  
Oficina Nacional de Administración Tributaria.

