



*MINISTERIO DE EDUCACIÓN SUPERIOR,
UNIVERSIDAD DE SANCTI SPÍRITUS “JOSÉ MARTÍ PÉREZ”.*

*FACULTAD DE HUMANIDADES.
DEPARTAMENTO DE DERECHO.*

*TRABAJO DE DIPLOMA PARA OPTAR POR EL TÍTULO
DE LICENCIADO EN DERECHO.*

TÍTULO: El Impuesto sobre Utilidades. Sus limitaciones en la norma tributaria.

AUTORA: Yarianna Rodríguez Madrigal.

TUTORA: MsC. Tania Peña Valdez.

SANCTI SPÍRITUS

2015

“Año 57 de la Revolución”



Pensamiento.

Pensamiento.

“Los impuestos y otras contribuciones al Presupuesto del Estado constituyen un instrumento fundamental de la política económica del país, por ser la principal fórmula de redistribución de la renta nacional.”

General de Ejército Raúl Castro Ruz.

Discurso de Clausura de la Asamblea Nacional, diciembre 13 de 2012.



Dedicatoria.

Dedicatoria.

- *A mis queridos padres Nisdaly y Roberto, por brindarme su amor incondicional y confiar en mí, por darme las fuerzas necesarias para seguir hacia delante en el logro de mis objetivos y ayudarme a cumplir mis metas. A ellos por ser los mejores padres del mundo. Gracias por lograr que me convirtiera en una profesional.*
- *A mi adorada hermana Annayari, que es mi razón de ser, por estar conmigo cuando la necesito y por apoyarme siempre en todo, brindándome su amor y llenando mi vida de felicidad.*
- *A mí tan querida abuela Nérida quién siempre, de la manera más hermosa ha sabido darme sabios consejos, a ella por enseñarme a luchar por mis objetivos y hacerme entender que en la vida solo hay que desear para conseguir el universo mismo. Gracias solo por ser tú, no sé que sería de mi vida sin ti a su lado.*
- *A mis abuelos, Aida y Roberto porque con sus mimos supieron de la forma más hermosa entenderme y enseñarme el largo camino de la vida y los obstáculos que debía derrumbar para alcanzar mis sueños.*
- *A mi abuelo Pin que desde el lugar donde está me protege y se siente orgulloso de mí.*
- *A mi primo Yohan por estar siempre pendiente de mí y brindarme su apoyo en todo momento.*
- *A José Raúl porque me enseñó que en la vida todo es posible. Gracias por estar a mi lado.*



Agradecimientos.

Agradecimientos.

- *A toda mi familia por permitir que este sueño que parecía inalcanzable se convirtiera en realidad.*
- *Agradezco especialmente a mi tutora Tania Peña, quien puso todo su empeño, esfuerzo y dedicación con total entrega y compromiso, a ella que siempre me guió y me dio el aliento que necesitaba para continuar la obra, a ella quien supo asesorar mi investigación hasta alcanzar los resultados propuestos. Gracias profesora por existir.*
- *A mis amigos Lisbetty y Orelvis por su apoyo incondicional durante la realización de este trabajo.*
- *A los profesores del Departamento de Derecho por formarme durante estos cinco años en una profesional de bien, por inculcarme el compromiso de seguir superándome en la vida. Gracias por sus sabios conocimientos.*
- *A todo el personal de la Oficina Nacional de Administración Tributaria por sus tan necesarias recomendaciones.*
- *A todas aquellas personas que contribuyeron con la realización de la presente investigación.*

A todos Muchas Gracias.



Resumen.

Resumen.

La actividad financiera forma parte de la realidad de que está constituida y configurada por la actividad humana, la actividad de los hombres, aunque no aisladamente considerados, sino vistos como miembros de una comunidad, en cuanto a que desarrollan una actividad no directamente, sino a través de otras entidades. La aplicación efectiva de normas jurídicas se encomienda normalmente a la Administración Financiera, que debe sujetarse a ellas en el desarrollo de esta actividad. En la actualidad con la diversidad de nuevas formas de gestión se ha incrementado la norma jurídica tributaria y la diversidad de tipos impositivos a aplicar sobre la base imponible, lo que atenta contra el cumplimiento real de la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado a través del impuesto sobre utilidades, que aunque el índice de recaudación es aceptable, pueden perfeccionarse sus elementos reguladores y permitir mejorar los indicadores de la recaudación de ingresos por este concepto. Siendo así se propuso como problema científico: ¿Cuáles son los elementos presentes en la normativa tributaria vigente en Cuba, que limitan la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades? Para ello se persigue el objetivo general de fundamentar los elementos presentes en la normativa tributaria vigente en Cuba que limitan la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades. La investigación está estructurada en dos capítulos, el primero destinado al marco teórico referencial del impuesto sobre utilidades, describiendo los antecedentes históricos y la evolución de este tributo y un segundo capítulo que aborda el tratamiento actual del impuesto sobre utilidades en la legislación cubana y sus limitaciones en la recaudación de ingresos. En la tesis están presente, además, las conclusiones a las que se arribaron al desarrollar los objetivos propuestos, las recomendaciones pertinentes para el futuro y continuado avance del tema en cuestión, así como un soporte bibliográfico acerca de las cuestiones que se expusieron.



Índice.

Índice:

Índice General.	Páginas.
Introducción.	1
Capítulo 1: Marco teórico referencial del impuesto sobre utilidades.	9
1.1 Antecedentes históricos del tributo.	9
1.2 Evolución del tributo en Cuba.	11
1.3 El Tributo.	20
1.3.1 Concepciones en torno al tributo.	20
1.3.2 Características de los tributos.	23
1.3.3 Principios básicos de los tributos.	24
1.3.4 Elementos personales.	24
1.3.5 Elementos reales.	25
1.3.6 Elementos formales.	25
1.4 Obligaciones del sujeto pasivo.	26
1.5 Obligaciones de la Administración Tributaria.	28
1.6 El impuesto sobre utilidades.	29
1.6.1 Consideraciones históricas.	29
1.6.2 Su regulación foránea.	31
Capítulo 2 Tratamiento actual del impuesto sobre utilidades en la legislación cubana.	37
2.1 Las utilidades en ocasión del cumplimiento de la obligación tributaria.	37
2.2 El impuesto sobre utilidades en la Ley del Sistema Tributario Ley 113 de 2012.	38
2.2.1 De la base imponible del impuesto sobre utilidades.	46
2.3 El impuesto sobre utilidades y la recaudación de ingresos a cuenta de la inversión extranjera.	49
2.4 Las devoluciones de ingresos por aportes indebidos a cuenta del impuesto sobre utilidades.	52
2.5 La recaudación de ingresos a cuenta de las utilidades a partir de casos concretos.	54
Conclusiones.	65
Recomendaciones.	67
Bibliografía.	
Anexos.	



Introducción.

El impuesto sobre utilidades. Sus limitaciones en la norma tributaria.

Diplomante: Yarianna Rodríguez Madrigal.

Introducción:

Introducción.

Las instituciones de Derecho Tributario, en nuestro tiempo han adquirido el aspecto jurídico del fenómeno financiero y por consiguiente, la necesidad de un análisis y estudio del tema es una exigencia, debido a que precisamente en cuanto el Estado pone en práctica la creación de entidades que desarrollan una actividad económica constitutiva de empresa, a su vez hace que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo administrativo y los consiguientes vínculos jurídicos con los particulares encuentren en la Ley su disciplina fundamental.

Cuando el Estado y los demás entes públicos obtienen y utilizan medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda están desarrollando una actividad que tradicionalmente se conoce con el nombre de actividad financiera.

La actividad financiera forma parte de la realidad de que está constituida y configurada por la actividad humana, la actividad de los hombres, aunque no aisladamente considerados, sino vistos como miembros de una comunidad, en cuanto a que desarrollan una actividad no directamente, sino a través de otras entidades, el Estado y los demás entes públicos, creadas y dirigidas hacia el cumplimiento de determinadas finalidades propias de la comunidad como entidad distinta de sus miembros.

La aplicación efectiva de estas normas jurídicas se encomienda normalmente a la Administración Financiera, que debe sujetarse a ellas en el desarrollo de esta actividad.

Para que la Administración pueda realizar la actividad financiera, el ordenamiento le otorga una serie de posibilidades de actuación y la coloca en los casos y formas por él previstos en distintas situaciones jurídicas de poder. La convierte en titular de derechos, englobando en la palabra «derecho», su sentido más amplio, las distintas situaciones de poder que el ordenamiento puede configurar.

La Administración se convierte así en titular de diferentes facultades jurídicas, potestades y derechos subjetivos, que son actuados por la Administración frente a otros sujetos de derecho, los administrados, a los que el ordenamiento coloca en las correspondientes situaciones jurídicas de deber.

Así los administrados tienen el deber genérico de no impedir el ejercicio de las facultades de la Administración, así como de soportar el ejercicio de sus potestades y el deber concreto de hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados.

Como es lógico, las normas de Derecho Financiero deben seguir también este camino común a toda norma jurídica, para lograr su plena efectividad, su aplicación a la vida social que intentan conformar.

Para aplicar una norma de Derecho Financiero a un caso concreto es preciso antes entenderla, interpretarla y de acuerdo con ello, determinar si la norma es aplicable y cuál es el mandato que en ella se contiene.

Determinar si la norma es aplicable exige conocer los límites de la eficacia de las normas jurídicas. No basta que la norma contemple el caso concreto cuya regulación jurídica buscamos. Es necesario, además, que la norma esté vigente, es decir, que vincule jurídicamente el momento de la realización del hecho, así como el lugar en que el hecho se realiza y la persona que lo realiza.

El Derecho Tributario es aquella rama del derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y recaudación de los tributos y analiza las relaciones jurídicas que de ello resultan.

En los ordenamientos en que, como sucede en el nuestro, los textos constitucionales consagran el principio de legalidad, la obligación tributaria debe configurarse como una obligación «*ex lege*».¹ Es la Ley la que debe determinar los hechos cuya realización implique el nacimiento de la obligación tributaria. Es ella, la que debe establecer los tributos y la que debe contener su disciplina fundamental. La obligación tributaria, ha de configurarse como una obligación legal, es la voluntad de la Ley y no la de los obligados, la fuente de la obligación tributaria. Cuando el hecho imponible previsto en la norma se realiza nace la obligación querida por la Ley.

Naturalmente que el ordenamiento no reserva las situaciones jurídicas de poder para la Administración Pública. Los administrados pueden ser y de hecho son, también titulares de facultades, potestades y derechos subjetivos. Tales situaciones de poder se actúan frente a otros administrados o frente a la propia Administración.

Resulta así que el ordenamiento crea, origina, entre los diferentes sujetos de derecho y por tanto, entre Administración y administrados diferentes vínculos y relaciones jurídicas con un distinto alcance y contenido. Entendiendo por relación jurídica un vínculo entre sujetos en donde al menos uno de ellos es titular de un derecho subjetivo, correspondiendo, a otro el carácter de obligado.

Las normas que crean y regulan los tributos configuran dentro del ordenamiento jurídico tributario, los vínculos y relaciones creados y disciplinados normal y

¹ Colectivo de Autores, *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2005, p. 102.

fundamentalmente por tales normas, son en este sentido vínculos y relaciones jurídico - tributarios.

Las investigaciones que se desarrollan y los aportes realizados por investigadores como los licenciados Ángel González Escalona y Ángel González Dalmau, Granma, 2011, profesores adjuntos de la Carrera de Derecho, titulada Derecho Financiero y Fiscal, y El Sistema Tributario en la Legislación Cubana, respectivamente, han abordado el tema del Derecho Financiero y Tributario y coinciden en que, contribuir es también conocer; pero conocer sobre el Sistema Tributario abarca mucho más que la obligación de pago, tanto para el Estado, que precisa de ese ingreso para subvencionar los gastos sociales, como para el contribuyente, es también esencial tributar en la cuantía y tiempos establecidos.²

La Ley 113 de 23 de julio de 2012, Ley del Sistema Tributario Cubano, dota de un carácter general al impuesto sobre utilidades, en tanto el capital invertido en los distintos sectores económicos recibe el mismo tratamiento.

El impuesto sobre utilidades se encuentra presente en todos los sistemas tributarios modernos, considerándosele como uno de los que mejor cumple los principios que informan la tributación y en especial, el de la capacidad económica, éste representa una importante fuente de ingresos en la fiscalidad contemporánea.

La aplicación de este impuesto en todos los sectores de la economía permite una medición única de los resultados alcanzados y un tratamiento equitativo para las personas jurídicas al garantizar condiciones de funcionamiento y gestión similares.

² GONZÁLEZ ESCALONA Ángel, GONZÁLEZ DALMAU Ángel, *Derecho Financiero y Fiscal, y el Sistema Tributario en la Legislación Cubana*, Cfr. Tomado del sitio: <http://html.rincondelvago.com/evolución-tributos.html>. Consultado el 7/12/2014.

Igualmente, la división porcentual de las utilidades entre el Estado y las entidades empresariales cubanas es compatible con el reforzamiento de la responsabilidad de estas en la generación de acumulaciones monetarias para su desarrollo.

En la actualidad con los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido, aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba y la adopción de la descentralización de las empresas, enmarcándose su extensión a las entidades empresariales cubanas estatales, en la tendencia de separación de las funciones de propiedad y administración de los recursos financieros, propiciando establecer una obligación definida entre el aumento de la eficiencia y las posibilidades de gestión administrativa independiente, a la par del surgimiento de la diversidad de nuevas formas de gestión se ha incrementado la norma jurídica tributaria y la diversidad de tipos impositivos a aplicar sobre la base imponible, lo que requiere ser un asunto tratado pues a pesar que este impuesto se encuentra regulado en nuestra Ley del Sistema Tributario y se garantiza una eficiente recaudación de ingresos al presupuesto del Estado, no es menos cierto que la diversidad de tipos impositivos atenta con el cumplimiento real del plan lo que afecta en el logro del Producto Interno Bruto que el país necesita.³

En este sentido, se define como **Problema Científico**: ¿Cuáles son los elementos presentes en la normativa tributaria vigente en Cuba, que limitan la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades?

Hipótesis: La diversidad de normas, la generalidad que presentan al no estar técnicamente completas y la existencia de incongruencias y dicotomías que se aprecian en ellas limitan al impuesto sobre utilidades en todo su alcance y extensión.

³ Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido, Lineamiento No. 60, Aprobado en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba.

Para dar respuesta al problema se tiene como **Objetivo General**: Fundamentar los elementos presentes en la normativa tributaria vigente en Cuba que limitan la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades.

Derivados de este objetivo general se definen como **objetivos específicos** los que a continuación se relacionan:

- 1- Analizar los antecedentes históricos referentes al impuesto sobre utilidades, así como su desarrollo y evolución en Cuba.
- 2- Determinar los elementos que están presente en la normativa tributaria vigente en Cuba que limitan la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado.

Para el desarrollo de esta investigación se encuentran como **métodos teóricos** utilizados los que a continuación se explican:

- Histórico-jurídico: Para exponer el origen, evolución y comportamiento de los elementos que intervienen en el impuesto sobre utilidades. Se materializó al seguir la secuencia de los elementos que están presentes en la norma tributaria que limitan la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado.
- Jurídico-doctrinal: Se utilizó en la explicación teórica de los argumentos que se ofrecen a lo largo de la investigación. Permitió exponer manifestaciones y defender las posiciones adoptadas en torno a los elementos de la normativa tributaria vigente en Cuba que limitan la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades.
- Jurídico-comparado: La comparación jurídica con la legislación y la jurisprudencia de otros países de nuestro sistema de derecho romano-francés, permitió una valoración objetiva del tema tratado en nuestro contexto territorial. El mismo permitió establecer las diferencias y puntos de

contacto entre los distintos ordenamientos jurídicos en pos de establecer los elementos que pueden satisfacer la problemática planteada.

Dentro de los **métodos empíricos**, fue utilizado:

- El análisis de documentos: Este método nos permitió conocer a través de la revisión de los expedientes de los contribuyentes, el incumplimiento de la obligación tributaria y la afectación al presupuesto del Estado, nos permitió poder desarrollar el informe y arribar a los elementos que limitan la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades.

- La observación: Se realizó para comprobar como se desarrolla la atención a los contribuyentes cuando acudían a la Oficina Nacional de Administración Tributaria a solicitar consultas sobre las formas de pagos del impuesto sobre utilidades y el tipo impositivo que debían aplicar, información que se encuentra organizada tanto en archivo manual como en sistema digitalizado donde se pudo determinar los temas que más consultaron las entidades.

Entre las **técnicas** se utilizó:

- La revisión de documentos: Esta se realizó en la determinación de necesidades en la etapa de diagnóstico para conocer como se manifiesta en la práctica la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades, se observó la actuación de los contribuyentes en los períodos voluntarios de pagos y la forma en que interpretaban y analizaban las distintas normas que contienen regulaciones sobre las relaciones financieras tributarias.

- La encuesta: Permitted valorar en el personal económico de las entidades, su criterio sobre las formas de pagos, las inconformidades y dificultades que existen respecto al plan financiero, relacionadas con las limitaciones de la normativa vigente que deben cumplir según los aportes a realizar al

presupuesto del Estado y la recaudación de ingresos al mismo, a cuenta del impuesto sobre utilidades.

El **instrumento** utilizado fue la guía de observación para comprobar como se manifiesta en la práctica la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades.

La novedad del trabajo radica en que es un tema interesante que reflexiona sobre la necesidad de un perfeccionamiento y seguridad jurídica en las normas financieras que ha sido poco tratado por la complejidad de su estudio, poniendo de manifiesto la necesidad de estudiar la legislación y los trámites que se ponen en práctica en los actos de la actividad financiera.

El aporte lo constituye la importancia que tiene la valoración que se realiza del impuesto sobre utilidades, el comportamiento actual, que aunque el índice de recaudación es aceptable, pueden perfeccionarse sus elementos reguladores y permitir mejorar los indicadores de la recaudación de ingresos por este concepto.

Con esta investigación se pretende lograr como resultado un informe que contenga un análisis de los elementos tributarios y las posibles limitaciones que ofrece la norma jurídica reguladora de la relación tributaria que puedan ser consultados y aplicarlos a determinados casos concretos.

La investigación está estructurada en dos capítulos, el primero destinado al marco teórico referencial del impuesto sobre utilidades, describiendo los antecedentes históricos y la evolución de este tributo y un segundo capítulo que aborda el tratamiento actual del impuesto sobre utilidades en la legislación cubana y sus limitaciones en la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado.



Capítulo 1.

El impuesto sobre utilidades. Sus limitaciones en la norma tributaria.

Diplomante: Yarianna Rodríguez Madrigal.

Capítulo 1.

Capítulo 1: Marco teórico referencial del impuesto sobre utilidades.

1.1- Antecedentes históricos del tributo.

El tributo nace con la humanidad, cuando clanes y tribus asociaban personas con el fin de protegerse y preservar la vida. Fue la primera manifestación asociarse para aportar y tributar, para vivir y protegerse.

En la sociedad esclavista ya existía un excedente de producción derivado de la explotación del trabajo del hombre y fue posible el surgimiento de la institución del tributo.

El tributo más antiguo que se conoce se remonta al reinado de Guillermo I, quien fue Rey de Inglaterra desde 1066 hasta 1087. Durante su reinado reestructuró el sistema feudal, obligando a todos los terratenientes a jurar lealtad al rey. Ordenó realizar un censo de las tierras de su reino, el resultado de este estudio, conocido como el *Domesday Book*, ayudó a determinar los impuestos que sus súbditos debían entregarle.⁴

Durante la edad media europea, los campesinos estuvieron obligados a vivir y trabajar en un único lugar al servicio de los nobles terratenientes. Estos

⁴Cfr. Tomado del sitio: <http://html.rincondelvago.com/evolución-tributos.html>. Consultado el 1/12/2014.

labradores, llamados siervos, que se ocupaban de las tierras de su dueño, al que llamaban señor, recibían a cambio una humilde vivienda, un pequeño terreno adyacente, algunos animales de granja y protección ante los forajidos y los demás señores. Los siervos debían entregar parte de su propia cosecha como pago y estaban sujetos a muchas otras obligaciones e impuestos.

En el siglo XVIII en protesta contra un impuesto de la corona británica sobre el importe del té, un grupo de colonos norteamericanos, liderados por Samuel Adams, organizó la Fiesta del Té de Boston. El 16 de diciembre de 1773, los colonos se vistieron como indios, abordaron tres barcos británicos y arrojaron sus cargamentos de té al mar.

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial. Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria, cada país presenta determinadas particularidades, destacando Alemania, donde el Derecho Tributario se limita a la regulación de los impuestos (*Steuerrecht*).

Las contribuciones sociales a la Seguridad Social y otras similares son consideradas tributos por algunos estados, como México y Brasil. Por el contrario, Bolivia, Ecuador, España e Italia se encuentran entre los países que no las consideran como tales. En Argentina, la mayor parte de la doctrina adhiere a la consideración de su naturaleza tributaria, aunque no es una cuestión pacífica.⁵

En otros sistemas tributarios pueden existir categorías adicionales, como la figura del préstamo obligatorio (*empréstimo compulsório*) reconocido por el artículo 148 de la Constitución de Brasil de 1988 y que el Supremo Tribunal Federal declaró de naturaleza tributaria.

⁵ Cfr. Tomado del sitio. <http://w.w.w.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/categorías-tributarias/categorías-tributarias.htm>. Consultado el 1/12/2014.

México emplea el término "derechos", pero su Código Fiscal Federal los define de forma similar a ésta.

Otros Estados dan un nombre diferente a estos tributos en función del hecho imponible concreto, de entre los arriba expuestos, que gravan. El Código Tributario boliviano de 2003 distingue entre la patente municipal, que grava el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público y la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas y la tasa, que grava los supuestos en los que la Administración presta un servicio o realiza actividades sujetas a normas de Derecho Público. Chile diferencia entre las tasas por prestaciones públicas y los derechos habilitantes, una construcción doctrinal que hace referencia a los casos en que el pago del tributo faculta al contribuyente para la realización de una actividad que de otro modo estaría prohibida. Finalmente, el Código Tributario del Perú, tras recoger el concepto de tasa, las clasifica en arbitrios (por la prestación de un servicio público), derechos (por la prestación de un servicio administrativo o el uso de un bien público) y licencias, equivalentes a los derechos habilitantes chilenos.

1.2- Evolución del tributo en Cuba.

1- Etapa colonial.

Muchas leyes y regulaciones impuestas por España, mantuvieron su vigencia hasta muy avanzado el siglo XIX y casi hasta la actualidad. Las mismas reconocían un sistema fiscal caracterizado por el desorden, que no respondía a criterio alguno y solo constituyó un freno al desarrollo económico cubano, beneficiando solamente a los comerciantes, al clero español y a la corona de ese país.⁶

⁶ Cfr. Tomado del sitio: <http://html.rincondelvago.com/evolución-tributos.html>. Consultado el 1/12/2014.

Esta política fiscal se incrementa cuando la economía cubana, a medida que avanzaba el siglo XIX, comienza a depender de producciones básicas como: la ganadería, el tabaco y el azúcar.

La reforma más importante conocida hasta ese momento se produce a partir del año 1847, debido a que se entra en una etapa de reorganización en la política tributaria en Cuba. La misma consistió en el establecimiento de un impuesto municipal directo, el inicio de un proceso de regulación sobre las contribuciones, las tiendas, los oficios y profesiones con la incorporación a su vez de un conjunto de formas impositivas.⁷

De manera general el sistema presente en esta etapa no varió su objetivo principal: garantizar el respaldo a la metrópoli, el sostenimiento del aparato represivo, cubrir el déficit y favorecer el enriquecimiento de los funcionarios haciendo uso de los recursos obtenidos por medio del robo de los fondos públicos, pasando por la población desposeída una gran parte de las cargas públicas, de manera tal que mientras ellos se enriquecían, el país carecía cada vez más de caminos, servicios públicos y escuelas.⁸

2- Etapa Republicana:

Con el comienzo de la misma se termina la intervención norteamericana en Cuba donde se sentaron las bases para el inicio de una economía dependiente. El sistema fiscal estaba integrado por los mismos impuestos que se habían heredado de España y de la intervención norteamericana directa, dentro de los cuales los más importantes son los obtenidos de la renta de aduanas y de la contribución industrial y comercial. La obligatoriedad de pago de los mismos, respondía a un

⁷El Tributo. Tomado del sitio: <http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/tributos-impuestos#ixzz3OFqggSsv> Consultado el 5/12/2014.

⁸ ALBI Emilio. *Teoría de la Hacienda Pública*, 2da edición, Barcelona, España, 1994, p. 115.

principio constitucional que expresaba: "a contribuir para los gastos públicos en la forma y proporción que determinen las leyes."⁹

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

En 1941 se instaura el impuesto sobre la renta que grava sueldos, salarios, retribuciones, pensiones, honorarios, dividendos, es decir cualquier ingreso personal de los ciudadanos cuyo monto superara los 1000 pesos.

Con el pretexto de desarrollar obras públicas o para el pago de distintos empréstitos financieros, se continuaron proliferando las disposiciones relacionadas con los impuestos, no solo aprobados por el Congreso, sino también por los Gobiernos Municipales y el Consejo Provincial, característica que marcaron a los gobiernos de la primera mitad del siglo XX.

3- Etapa Revolucionaria:

Con el triunfo revolucionario se crean las bases para que el Estado jugara un papel protagónico en el desarrollo socio-económico del país. A partir de este momento se comienzan a desarrollar un conjunto de acciones que tenían como objetivo fundamental el logro de una distribución más justa de los ingresos. Con este fin las transformaciones económicas tienden a eliminar:

- La dependencia económica.
- El latifundio en manos del sector burgués.

⁹ RODRÍGUEZ FONSECA, A., "Algunas consideraciones sobre la economía y las instituciones jurídicas". Revista Cubana de Derecho, No. 5, La Habana, 1973, p. 5.

- La nacionalización del gran capital extranjero sobre los enclaves fundamentales de la economía.

Para el logro de los objetivos propuestos son adoptadas una serie de medidas económico – administrativas de las cuales la más importante fue la primera Ley de Reforma Agraria.

De 1967 hasta la década del 80 se produjo una disminución del papel y de los instrumentos fiscales a expresiones mínimas. En esta dirección influyeron dos puntos importantes:

- La desaparición de las relaciones monetarias mercantiles.
- El predominio casi absoluto de la propiedad estatal unido al mecanismo de transferencia de la masa de las empresas en forma de aportes al presupuesto, hacían inoperantes aparentemente el uso de la política fiscal.

Esto explica que en toda la década del 80 en materia fiscal sean aprobadas solamente determinadas disposiciones legales de carácter específico que regulan el tratamiento impositivo de algunos sectores que así lo reclaman. Entre ellas se pueden mencionar:

1. Establecimiento de elevados impuestos a las utilidades transferidas al exterior.
2. Rebaja de impuestos sobre intereses de préstamos recibidos del exterior.

El género aporte nació a partir del debate de la afectación o no de la tesis de la imponibilidad del Estado. Si se acepta que el Estado es imponible puede establecer el pago de tributos a sus propias empresas y extinguiéndose la obligación por confusión porque cuando el Estado organiza su propiedad en un sistema empresarial otorga a sus empresas personalidad jurídica, por lo que

aunque es el mismo sujeto, el Estado, titular de la propiedad, la personalidad jurídica de la empresa la diferencia como sujeto del Estado.¹⁰

Si no se acepta que el Estado es imponible por todo lo anterior, no se puede establecer un sistema tributario sobre las empresas porque habría que admitir la extinción de la obligación por confusión, al ser el mismo sujeto (Estado) el acreedor y el deudor de la misma obligación.

El hecho de no aceptar la tesis de la imponibilidad del Estado, dio razones para el surgimiento del llamado aporte. Este término también nació por motivos políticos y no solamente jurídicos; los términos tributos, impuestos, tasas, eran nacidos y propios del sistema capitalista aplicables al sector privado y no al sector estatal en que se organizó toda la propiedad en Cuba a partir de los años 60.

En 1980 se promulga la Ley 29 del Sistema Presupuestario del Estado, la que sienta las bases para que posteriormente, en forma paulatina y experimental, se fuesen estableciendo nuevas figuras impositivas y de ingresos. Consecutivamente en 1981 mediante el Decreto Ley 44 se definen las relaciones entre el sector estatal y el presupuesto del Estado en materia de recaudación de recursos financieros. Como resultado se estableció un sistema de ingresos que captaba la totalidad de acumulaciones monetarias generadas por las empresas estatales.

En 1983 se emitió el Decreto Ley 66, que estableció el impuesto sobre los ingresos brutos de los agricultores pequeños y los ingresos netos de las Cooperativas de Producción Agropecuaria. El impuesto sobre los ingresos brutos de los agricultores pequeños preveía la aplicación de una escala progresiva, que en la práctica no fue aplicada. Para este entonces el presupuesto del Estado se nutría de varios ingresos entre los que se encontraba los aportes que realizaban

¹⁰ RODRIGUEZ FONSECA, A., Ob. Cit. p. 7.

sobre el saldo libre de la ganancia por las empresas, el cual no alcanzaba la profundidad que tiene en la actualidad el impuesto sobre utilidades.

A mediados de la década de los 90, en la sociedad cubana se realiza una profunda reforma tributaria que se correspondió con una estrategia general económica y social adoptada para enfrentar los embates de la crisis económica que se desencadenó en el país a partir de finales de la década de los 80, y fue el resultado la adopción de medidas tendientes al saneamiento financiero, con el propósito de crear las condiciones necesarias para la estabilización y recuperación de la economía.¹¹

En mayo de 1994, el Parlamento Cubano, en sesión extraordinaria, acordó encomendar al Gobierno la adopción de medidas tendientes al saneamiento financiero, que crearan las condiciones necesarias para la estabilización y recuperación de la economía.

Entre las medidas valoradas se consideró la implantación gradual de un nuevo Sistema Tributario Integral, la Ley 73 de 1994, que tuviera en cuenta los elementos indispensables de justicia social a los efectos de proteger a las capas de más bajos ingresos, estimular el trabajo y la producción y contribuir a la disminución del exceso de liquidez monetaria. Esta Ley reunía en un solo cuerpo legal la mayoría de las obligaciones sustantivas, incorpora elementos de flexibilidad que se refleja en las facultades transitorias conferidas al Ministro de Finanzas y Precios, define sujetos, hechos impositivos y tipos impositivos, teniendo en cuenta elementos imprescindibles de equidad y justicia social.

Los aspectos más técnicos y detallados referidos a la Ley son normados posteriormente en Reglamentos y Resoluciones, de esta forma, el nuevo Sistema Tributario requería de los procedimientos para su aplicación y por ello se promulga

¹¹ Colectivo de Autores. *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2005, p.121.

el Decreto Ley 169, del 10 de enero de 1997, “De las Normas Generales y Procedimientos Tributarios”.

Siendo necesaria una institución que velara por la aplicación y desarrollo del Sistema Tributario, se crea la Oficina Nacional de Administración Tributaria, en lo adelante ONAT, por el Acuerdo No. 2819, de fecha 25 de noviembre de 1994, del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros y el Acuerdo No. 2915, de fecha 30 de mayo de 1995, del propio Comité Ejecutivo donde se aprobó el objetivo, funciones y atribuciones de la referida oficina.

La ONAT es una oficina adscrita al Ministerio de Finanzas y Precios, opera como unidad presupuestada, realizando las funciones inherentes a ella, tiene estructura con representaciones a niveles provinciales y municipales en todo el territorio nacional y domicilio legal en La Habana.

Las funciones de la ONAT comprenden la gestión, control, determinación, recaudación y fiscalización de los tributos que por Ley se establecen, incluyendo los intereses, la aplicación de los recargos y sanciones que en su caso correspondan, las solicitudes de devoluciones de ingresos, la solución de las reclamaciones que se presenten contra sus actos y cualquier otra de similar naturaleza a las anteriores que deba entenderse referida a su actuación.

La ONAT es la entidad encargada de velar por la aplicación de la legislación relativa a impuestos y otros ingresos no tributarios, desarrollar la organización para su recaudación en todo el país, organizar y dirigir la auditoría fiscal adoptando las medidas requeridas para contrarrestar la evasión fiscal, así como otras funciones o tareas derivadas de la Ley del Sistema Tributario y otras normas referidas a la recaudación de tributos, aranceles y su control.¹²

¹² Acuerdo No. 2915, Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, de fecha 30 de mayo de 1995.

Según el artículo 12 del Decreto 308 de fecha 31 de octubre de 2012, la ONAT tiene las siguientes funciones principales sin perjuicio de las que puedan establecerse en otras disposiciones legales:

- a) Garantizar el estricto cumplimiento de las disposiciones legales tributarias.
- b) Favorecer las condiciones para el cumplimiento de las obligaciones tributarias con el Presupuesto del Estado, brindando la necesaria información y asistencia a los contribuyentes.
- c) Ejercer la actividad normativa y operativa en cuanto al Registro de Contribuyentes, el Número de Identificación Tributaria, la Cuenta Control del Contribuyente y demás procedimientos que aplique al efecto.
- d) Ejercer el control fiscal para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- e) Requerir para fines del control fiscal y en procesos de embargo, a los bancos radicados en el territorio nacional, informes sobre las cuentas y depósitos de titulares, sujetos pasivos de obligaciones tributarias, así como información del movimiento concreto de las operaciones contenidas en tales cuentas y registros bancarios.
- f) Ejercitar la vía de apremio para el cobro de la deuda tributaria y proceder al embargo de derechos y los bienes propiedad del contribuyente, cuando debidamente quede probado el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- g) Resolver los recursos que se interpongan contra sus actos administrativos y ejercer la representación legal ante los tribunales.
- h) Recopilar, sistematizar y procesar la información sobre los aportes al Presupuesto del Estado u otra con trascendencia tributaria.
- i) 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 las cuales tenga facultad.
- j) Propiciar el desarrollo y la elevación constante del personal, manteniendo vínculos de trabajo con las universidades y otras entidades nacionales e internacionales.
- k) Fomentar la cultura tributaria en la población.

l) Mantener relaciones con los organismos e instituciones que se vinculan con la línea de trabajo de la oficina.

m) Atender y desarrollar vínculos de trabajo con organismos especializados de otros países y organizaciones internacionales afines.

En el propio Decreto están presente, además, las obligaciones, deberes y derechos de los contribuyentes o sujetos pasivos, las cuales son las siguientes:

Los contribuyentes están obligados a inscribirse en el Registro de Contribuyentes, así como a mantener actualizados los datos que sobre su persona se consignan.

Los contribuyentes están obligados a presentar, cuando así lo determine la ONAT, una Declaración Censal en la que se confirmen los atributos principales recogidos en el Registro de Contribuyentes referidos a su persona y se aporten otros elementos de interés para la Administración Tributaria.

Los contribuyentes deben formalizar la inscripción en un término de quince (15) días naturales, contados a partir de las siguientes reglas:

a) Para las personas naturales desde que se emitan las autorizaciones, licencias, permisos, afiliaciones correspondientes, o títulos de propiedad de bienes que originen su obligación de tributar; así como por la obtención de ingresos resultantes de derechos de autor u otras fuentes, cuando así se disponga.

b) Para las personas jurídicas y demás actos obligados a inscribirse, a partir de la fecha de notificación de su inscripción en el registro constitutivo.

Los sujetos pasivos y sus representantes legales deben acreditar ante la Administración Tributaria su capacidad para ejercitar derechos y asumir obligaciones, establecidas en las normas tributarias y mediante los medios reconocidos por la legislación común.

A los sujetos pasivos al momento de su inscripción en el Registro de Contribuyentes se les asigna un Número de Identificación Tributaria, en lo adelante NIT, que deben consignar en toda Declaración Jurada, recurso y cualquier otro documento que presenten a la Administración Tributaria, así como en las facturas u otros documentos de operaciones comerciales y financieras que expidan por razón de sus obligaciones tributarias.

Tras casi dos décadas transcurridas y ante la necesidad de cambios en la política económica y social del país, debido a que la Ley Tributaria imperante desde los años noventa no rindió los frutos esperados en la economía nacional, se deroga la Ley 73 de 1994, en el mes de diciembre de 2012, entrando en vigor en el mes de enero de 2013 la Ley 113 del Sistema Tributario, con un aumento en su relación de impuestos y en lo referido a la contribución, bajo los principios de equilibrio, equidad, legalidad y generalidad y su Decreto 308 de fecha 31 de octubre de 2012.

1.3- El Tributo.

1.3.1 Concepciones en torno al tributo.

Dentro de la actividad desarrollada por el Estado para el cumplimiento de sus fines, tiene una especial relevancia aquella encaminada a la obtención de los recursos financieros con los que enfrentan los gastos que tales fines exigen, para cuya consecución, como cualquier agente productivo, dispone de distintas alternativas y con la legitimidad que le confiere ser el instrumento de la voluntad popular, el Estado cuenta con poder para exigir de los ciudadanos su participación en la financiación de los gastos públicos a través de tributos, estos constituyen la principal fuente de ingresos en el mundo moderno.

Desde el punto de vista jurídico, al decir de Sainz de Bujanda el tributo *“no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para*

*obtener ingresos tributarios”.*¹³

Siguiendo a Ferreiro Lapatza, delimita el término tributo como *“una obligación de dar una suma de dinero establecida por la Ley, conforme al principio de Capacidad”.*¹⁴

La Ley 113 de fecha 23 de julio de 2012, del Sistema Tributario Cubano establece en su, Artículo 5: Para los fines de la presente Ley y demás leyes tributarias, salvo que expresamente se establezca lo contrario, se entenderá por:

Tributo, la prestación pecuniaria que el Estado exige, por imperio de la ley, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los tributos pueden consistir en impuestos, tasas y contribuciones.¹⁵

- Impuesto: el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica con el fin de satisfacer necesidades sociales.

Estos se clasifican en:

- Impuestos sobre Utilidades.
- Impuestos sobre los Ingresos Personales.
- Impuestos sobre las Ventas.
- Impuestos Especial a Productos.
- Impuestos sobre los Servicios Públicos.
- Del Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes.
- Del Impuesto sobre el Transporte Terrestre.
- Del Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias.
- Del Impuesto sobre Documentos.
- Del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo.

¹³ SAINZ DE BUJANDA, F., Lecciones de Derecho Financiero, Madrid 1990, p. 167.

¹⁴ FERREIRO LAPATZA, J., Curso de Derecho Financiero Español, Ed Marcial Pons, España 2003, p. 182.

¹⁵ El Tributo. Tomado del sitio <http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/tributos-impuestos#ixzz3OFqggSsv>. Consultado el 5/12/2014.

- Del Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente.
 - Del Impuesto por el Uso o Explotación de las Playas.
 - Del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.
 - Del Impuesto por el Uso y Explotación de Bahías.
 - Del Impuesto por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre.
 - Del Impuesto por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres.
 - Del Impuesto Aduanero.
 - Del Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales.
 - Del Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones.
- Tasa: el tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación de servicio o actividad por parte del Estado.

Se clasifican en:

- De la Tasa por Peaje.
 - De la Tasa por Servicios de Aeropuertos a Pasajeros.
 - De la Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial.
- Contribución: el tributo para un destino específico, determinado, que beneficia directa o indirectamente al obligado a su pago.

Existen tres formas de contribuir:

- Contribución a la seguridad social a la cual estarán obligadas todas las entidades que empleen a los beneficiarios del régimen de la seguridad social.
- Contribución especial a la seguridad social, a la cual están obligados los trabajadores por cuenta propia que no estén sujetos a ningún régimen de protección, así como las entidades que se encuentran en perfeccionamiento

empresarial y aquellas entidades que desde el año 2008 se les ha aumentado el salario.

- Contribución Territorial para el Desarrollo Local, a la cual están obligados a su aporte por la Ley del Presupuesto, Ley 119 del 2015, todos los municipios con que cuenta el país según la División Política Administrativa.

1.3.2 Características de los tributos.

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

El tributo se configura jurídicamente como una obligación, una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación.¹⁶

Esta particular relación, la obligación de pagar como tributo en los casos y formas fijados por la Ley una cantidad de dinero, se configura así, naturalmente, como el núcleo, como el centro del ordenamiento jurídico - tributario, que debe ocuparse fundamentalmente de determinar en qué casos nace tal obligación, quién debe soportarla, cuál es su contenido y cuándo ha de considerarse extinguida.¹⁷

Puede decirse así que la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo es la relación obligatoria fundamental en el campo del Derecho Tributario. Y puede justificarse así, que esta particular obligación, a pesar de no ser la única establecida y regulada por las normas tributarias, haya acaparado para sí el nombre de obligación tributaria.

¹⁶ FERREIRO LAPATZA J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, España, 2003, p. 187.

¹⁷ Colectivo de autores. *Contabilidad, Auditoría y Fiscalidad*. Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana, La Habana, 1995.

La obligación tributaria es, la obligación de pagar al Estado o a otro ente público una cantidad de dinero a título de tributo, establecida por Ley; es, por tanto, una obligación «*ex lege*», es una obligación de Derecho Público; es, por último, una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero.

Los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza y carácter se regirán por: la Ley, otras leyes que establezcan tributos específicos y sus disposiciones complementarias y demás regulaciones tributarias que dicte el Ministerio de Finanzas y Precios, al amparo de las facultades otorgadas en ellas.

1.3.3 Principios básicos de los Tributos.

Los tributos han de establecerse basados en los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos.

La generalidad implica a todas las personas naturales o jurídicas que en determinado momento de la vida por la realización de un hecho imponible queda obligado al cumplimiento del pago de un tributo y la equidad está sujeta a la capacidad económica que genere ingresos el contribuyente, así será la cuantía a aportar al presupuesto del Estado.

1.3.4 Elementos personales.

Intervienen como elementos personales en la relación jurídica tributaria:

A) El contribuyente que es la persona natural o jurídica, al que la Ley impone la obligación de tributar.

Estas personas se clasifican en:

- a) personas naturales y jurídicas de nacionalidad cubana.
- b) personas naturales o jurídicas extranjeras, en cumplimiento de una obligación tributaria generada en el territorio de la República de Cuba.

B) La Administración Tributaria, que es la persona jurídica pública encargada de la recaudación, control, fiscalización y cobranza de los tributos.

El artículo 30 del Decreto Ley 169, de fecha 10 de enero de 1997, De las Normas Generales de los Procedimientos Tributarios establece que para el desarrollo de sus fines los sujetos de la relación tributaria son:

- a) 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.
- b) 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.

1.3.5 Elementos reales.

Los elementos reales de la relación jurídica tributaria los constituyen el precio o prestación pecuniaria, así como los bienes y derechos de propiedad de los contribuyentes.

1.3.6 Elementos formales.

El carácter formal de la relación jurídica tributaria, resulta de que para la realización de actos, se requiere primeramente haber aportado correctamente y en el término establecido y para realizar cualquier trámite ante la ONAT se requiere de su solicitud y documentos de pruebas debidamente certificados, lo que no obliga a la Administración Tributaria a acceder a la solicitud del contribuyente y se formula según el modelo establecido para este, además debe ser debidamente firmada por el representante de la entidad.¹⁸

Las complejidades e importancia de la actividad tributaria han obligado al legislador a conferirle carácter formal, pues requiere para ser eficaz, la forma escrita ajustada a lo previsto, no debe ser contra *legem*.

¹⁸ Manual de Normas y Procedimientos PTJUR 4.

1.4- Obligaciones del sujeto pasivo.

Es sujeto pasivo de la obligación tributaria quien, en virtud de la ley, debe cumplirla en calidad de contribuyente, retentor o perceptor. El sujeto pasivo según sea el tributo a que esté obligado, efectuará su pago por obligación real o personal.

Los sujetos pasivos estarán obligados además, sin perjuicio de los deberes establecidos en las leyes tributarias de los respectivos tributos, al cumplimiento de los siguientes deberes formales:¹⁹

- a) inscribirse en el Registro de Contribuyentes y mantener actualizados los datos que sobre su persona contiene este.
- b) llevar y conservar por el término de cinco (5) años, los libros de contabilidad, registros, comprobantes y demás documentos que en cada caso se establezcan y mantenerlos en su domicilio durante el plazo en que no ha prescrito la obligación tributaria. Asimismo las copias de las declaraciones juradas presentadas, incluyendo las declaraciones de mercancías ante la aduana, los recibos de pago y cuando corresponda, las pruebas de las retenciones en la fuente.
- c) cuando la contabilidad se lleve mediante procesamiento electrónico de datos se deberán mantener en condiciones de operatividad por el término de tres (3) años, los soportes magnéticos que contengan la información y los programas respectivos, así como proporcionar la totalidad de los registros contables automatizados. Estarán obligados a proporcionar cualquier información relacionada con el equipamiento de computación utilizado, las características del *hardware* y *software*, las especificaciones sobre el sistema operativo y los lenguajes y utilitarios empleados, ya se realice el procesamiento en equipos propios, arrendados o el servicio fuere realizado por otra persona natural o jurídica.

¹⁹ Artículo 119 del Decreto 308, De las Normas Generales de los Procedimientos Tributarios, de fecha 31 de octubre de 2012.

De igual forma permitir al personal de la Administración Tributaria, para la realización de la auditoría fiscal, la utilización de los programas y utilitarios que posibiliten la obtención de la información contenida en el equipamiento del sujeto pasivo o responsable, siempre que guarde relación con la acción fiscalizadora. El término fijado no exime de la obligación de conservar la información contenida en soportes magnéticos, en forma documental por cinco (5) años.

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

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

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

f) cuando corresponda y según lo establecido al efecto certificar sus estados financieros y presentar el dictamen a la Administración Tributaria.

g) concurrir ante la Administración Tributaria correspondiente, a la que haya sido previamente citado y dentro del término que se señale a los fines de proporcionar la información, verbalmente o por escrito, de todo lo relacionado con sus obligaciones tributarias y las de terceros.

h) probar ante la Administración Tributaria, cuando corresponda, el origen de los fondos con que han financiado sus gastos, desembolsos o inversiones. En caso de no estar obligado a llevar contabilidad completa, acreditar el origen de dichos fondos con los medios de prueba que establezca la respectiva legislación.

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

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

1.5- Obligaciones de la Administración Tributaria.

El Decreto 308 de fecha 31 de octubre de 2012, de las Normas Generales de los Procedimientos Tributarios en la Sección Tercera, artículos del 14 al 17, refrenda los deberes de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria deberá tener en cuenta en su actuación que presta un servicio público, que en la aplicación que realice de la legislación tributaria deberá prevalecer el espíritu de justicia, generalidad, uniformidad y equidad en que estas se fundamentan y como representante del Estado no exigirá a los sujetos pasivos más allá de sus obligaciones tributarias para con éste.

Tendrán carácter reservado las declaraciones e informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los sujetos pasivos, responsables y demás personas obligadas por cualquier medio y solo podrán ser utilizadas para los fines propios de dicha Administración, en los casos establecidos y cuando lo dispongan los Tribunales y la Fiscalía.

Se exceptúa, la publicación de datos estadísticos que, por su generalidad, no permitan la individualización de declaraciones, informaciones o personas.

La Administración Tributaria está en el deber de responder las consultas que en materia de su competencia, realicen los sujetos pasivos y responsables, las entidades colaboradoras y cualquier otra persona natural o jurídica tenga o no

obligaciones para con ella. El resultado de dichas consultas no será considerado vinculante.

Deberá facilitarse a los contribuyentes o sus representantes el acceso a las respectivas actuaciones de la Administración Tributaria y podrán consultarlas, excepto respecto a documentos que dicha Administración estime por causa fundada lo contrario, así como aquellos que por su propia naturaleza deban mantenerse en reserva, con respeto siempre al principio de audiencia del interesado.

Excepcionalmente y cuando existan resoluciones particulares que sean de interés general, la Administración Tributaria podrá darlas a la publicidad por el medio que estime conveniente.

1.6- El Impuesto sobre Utilidades.

1.6.1 Consideraciones Históricas.

El impuesto sobre utilidades se encuentra presente en todos los sistemas tributarios modernos, considerándose como uno de los que mejor cumple los principios que informan la tributación y en especial, el de capacidad económica. Representa una importante fuente de ingresos en la fiscalización contemporánea.

De ahí que sus antecedentes históricos se basen en el año 1958 al firmarse en plena lucha, en el Segundo Frente “Frank País”, la Orden Militar Nro. 39, la cual constituye la primera Ley Tributaria Revolucionaria dictada para los territorios liberados por el Ejército Rebelde.

Esta establecía oficialmente el cobro del 10% por concepto de impuestos sobre el valor de todas las mercancías destinadas a la venta en dicho territorio y estuvo en función de cubrir las necesidades de servicios médicos, salubridad, construcción de viales, abastecimiento del ejército y de educación de miles de campesinos del

territorio libre ocupado por el ejército, con ello se identifica el impuesto como un mecanismo general de financiamiento.

En la década del 60 se establecen las Leyes 998 de 1962 y 1213 de 1967 con obligaciones fiscales para los contribuyentes. Asimismo en la década del 70 al 80 se establecen las Resoluciones número 298 de fecha 8 de julio de 1977, la número 272 de fecha 28 de Abril de 1979 y la número 96 de fecha 27 de Mayo de 1981, todas reguladoras de las obligaciones fiscales para los contribuyentes tanto para la población como las personas jurídicas.

Después del triunfo revolucionario se realiza una importante reforma tributaria, aparece la Ley 447 de 1959, la cual modifica radicalmente el Sistema Tributario en Cuba. Esta Ley estaba encaminada a utilizar el nuevo sistema como instrumento para acelerar el desarrollo económico del país. De forma conjunta se dicta la Ley 448 del 1959 para garantizar la viabilidad práctica de la reforma del sistema tributario. Aparece con la implantación de la Ley 447 una nueva estructura tributaria en la cual no aparece el impuesto sobre utilidades, sino que se establecen nuevos impuestos sobre ingresos, la comercialización de productos, el consumo, el transporte terrestre y otros sobre trámites y documentos.

En 1962 se realiza una transformación más radical aún en el Sistema Tributario, se aprueba la Ley 998, con el objetivo de dotar al país de una fiscalidad, que constituyera el vehículo para el desarrollo económico del país en las nuevas condiciones imperantes en la economía cubana. Para este período no se contempla dentro de la legislación vigente el impuesto sobre utilidades, solo se encontraba vigente el pago de impuesto sobre ingresos personales para comerciantes y otros, a partir de una Declaración Jurada donde se deducían de los ingresos los gastos, aportándose posteriormente al Estado la cantidad requerida según la legislación para ese entonces.

En el año 1975, buscando mayor eficiencia, se crea un mecanismo de dirección y planificación de la economía y se establecen las relaciones monetarias

mercantiles. Se designa al Comité Estatal de Finanzas para controlar y ejecutar la política financiera del Estado.

En la década de los años noventa se produce la reforma tributaria en correspondencia con las necesidades económicas imperantes en el país en ese momento de crisis económica que se desencadenó a partir de finales de la década de los ochenta.

Como consecuencias se produce la implantación gradual de un nuevo Sistema Tributario Integral, poniendo en vigor la Ley 73 de 1994, que tuviera en cuenta los elementos indispensables de justicia social y reuniera en un solo cuerpo legal la mayoría de las obligaciones sustantivas, dentro de las cuales se estableció el impuesto sobre utilidades y quedaba definido los sujetos obligados al pago de este impuesto, destinado a las personas jurídicas o empresas, ya sean cubanas o extranjeras, independientemente de su forma de organización o régimen de propiedad, las cuales se dediquen en el territorio nacional al ejercicio de actividades comerciales, industriales, constructivas, financieras, agropecuarias, pesqueras, de servicios, mineras o extractivas en general y cualesquiera otras de carácter lucrativo, constituyendo su norma reglamentaria la Resolución 379 de 2003, por la que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Utilidades.²⁰

1.6.2 Su regulación foránea.

Este impuesto no solamente está presente en la legislación cubana, se encuentra, además, en muchos países, un ejemplo de esto se aprecia en Bolivia en su Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, 29 de junio de 1995, donde el sujeto pasivo sumará o, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, excluyendo de este cálculo las rentas de fuente extranjera y las rentas percibidas

²⁰ Ministerio de Finanzas y Precios, "Impuesto sobre Utilidades", Resolución No. 379 del Consejo de Estado, República de Cuba, La Habana, 2003.

de otras empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la empresa distribuidora de dichos ingresos sea sujeto pasivo de este impuesto. El monto resultante, lo constituirá la Base Imponible del impuesto.

En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la Ley y este Reglamento, son utilidades de fuente boliviana:

1. Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la República y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación, sobre inmuebles situados en el país.
2. Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país; los intereses de títulos públicos; el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país, las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República.
3. Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o la prestación de servicios dentro del territorio de la República.
4. Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.

Se hace referencia en este Reglamento a otros impuestos como son: el Impuesto a las Transacciones, esta deducción únicamente alcanza al Impuesto a las Transacciones efectivamente pagado y no al compensado con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. El Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores. El Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes, en los casos en que la empresa sea la beneficiaria de estas transmisiones. El Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos

Específicos y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados no son deducibles por tratarse de impuestos indirectos que no forman parte de los ingresos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. El Impuesto al Valor Agregado incorporado en el precio de las compras de bienes y servicios que no resulta computable en la liquidación de dicho impuesto por estar asociado a operaciones no gravadas por el mismo y por último se hace referencia a el Impuesto a los Consumos Específicos consignado por separado en las facturas por las compras alcanzadas por dicho impuesto, en los casos que este no resulta recuperable por el contribuyente.

En Argentina, la estructura impositiva, es decir, la composición de los ingresos tributarios según el tipo de impuesto, también ha experimentado cambios en el período 1990-2014.

Por un lado, la recaudación tributaria total sigue dependiendo en gran medida de los impuestos indirectos, aunque su importancia relativa ha disminuido ligeramente, representando en 2014 alrededor de un 57% del total y situándose en valores muy cercanos al promedio de la región. La mayor importancia relativa de los impuestos indirectos en Argentina puede estar en parte relacionada con el hecho de que la contribución del impuesto sobre la renta personal es relativamente baja, reflejando el bajo número de contribuyentes y su concentración en niveles de renta bajos.

Sin embargo, el mayor cambio se ha producido en la composición de estos impuestos. El peso de los impuestos generales al consumo en la recaudación total, ha aumentado considerablemente (entre 1990 y 2014 alrededor de 10 puntos porcentuales), compensando parcialmente la reducción de los impuestos específicos. Sin embargo, mientras que en el resto de América Latina se observa un declive substancial de los impuestos sobre el comercio internacional, en Argentina los impuestos sobre las exportaciones se restablecieron en 2002 y han aumentado notoriamente desde entonces.

Por otro lado, la importancia relativa de los impuestos directos ha experimentado un aumento importante. Los impuestos sobre la renta y las utilidades alcanzaron un nivel del 16.2% en 2013, a pesar del efecto negativo que parece haber tenido la crisis internacional en los ingresos procedentes de los mismos.

Finalmente, destaca la importancia relativa de los impuestos a la propiedad en Argentina a pesar de su ligera disminución en el período 1990-2014, estos impuestos supusieron un 9% de los ingresos tributarios totales en el año 2010, sin embargo, una parte importante de estos ingresos provienen de impuestos sobre transacciones financieras y de capital, los cuales causan mayores distorsiones económicas que, por ejemplo, los impuestos recurrentes sobre la propiedad inmobiliaria.

Por su parte, si se analizan las recaudaciones de los países de origen anglosajón, se observa que el Impuesto sobre la Renta constituye el principal tributo.

Así ocurre en Barbados, Canadá, EE.UU., Jamaica y Trinidad y Tobago. En los países americanos, la excepción la configura Venezuela donde el Impuesto sobre la Renta es el principal tributo en recaudación.

La necesidad de incrementar los recursos de los estados y otorgarle una mayor estabilidad a la recaudación, a los efectos de que la misma no dependa exclusivamente del consumo y así evitar las consecuencias negativas recaudatorias ante cuadros recesivos y por otra parte, la necesidad de dotar a los sistemas tributarios de una mayor equidad, ha hecho que en muchos países de América Latina se estén reformulando las políticas tributarias a los efectos de otorgarle una mayor relevancia a los impuestos directos.²¹

²¹ El impuesto como principal transferencia económica del Ingreso Público, www.monografias.com, sistema tributario, consultada el 8/12/2014.

Esta mayor importancia, a su vez, adquiere especiales significados por cuanto se ve claramente que la misma no surgirá de la mera elevación de las alícuotas mediante la cual se agrava la situación de los contribuyentes cumplidores del tributo, sino de la eliminación de las múltiples exenciones que tiene el mismo que fueron implementadas con motivo de la presión ejercida por determinados sectores de la sociedad, así como también del fortalecimiento de las administraciones tributarias a los efectos de prevenir la evasión fiscal.

Venezuela es el país de América Latina con la mayor reducción en la presión tributaria durante las dos últimas décadas. La progresividad potencial del sistema tributario se ve reducida por la combinación de una mayor importancia relativa de los impuestos indirectos y el poco peso del impuesto sobre la renta de las personas físicas en la recaudación total.

La importancia relativa de los impuestos indirectos es una característica destacable de la estructura impositiva de Venezuela. Esta importancia ha aumentado en las dos últimas décadas, principalmente por el mayor peso de los impuestos generales al consumo. Adicionalmente, esto fue acompañado de un leve crecimiento de la importancia de los impuestos específicos.

Por otra parte, se observa una contracción sustancial del peso de los impuestos directos en la presión tributaria entre 1990 y 2014. En particular cabe destacar la reducción del peso del Impuesto sobre la Renta que pasó de representar el 83.7% de los ingresos tributarios totales en 2000.

Este tributo se redujo básicamente debido a la disminución de los ingresos del impuesto sobre la renta de empresas petroleras. Asimismo, los impuestos sobre la propiedad, en general, han tenido una importancia muy baja durante las últimas dos décadas en Venezuela, incluso menor que en la mayor parte de los países de la región.

En el sistema tributario cubano, por ser parte del sistema socialista, coexisten formas de gestión estatal y no estatal, con predominio de la primera y además existe la peculiaridad de que todos los ciudadanos se benefician por igual de todos los servicios públicos. Su principal función: la recaudación de recursos financieros, se complementa con la política educativa de que toda la población contribuya al equilibrio de las cuentas fiscales. El principal reto es que, además de generar eficiencia en las empresas estatales, deberá ser un potente mecanismo para la redistribución de ingresos en la población, paleando la desigualdad social. Una mejor comprensión de la importancia y funcionamiento del Sistema Tributario producirá un efecto positivo y un resultado significativo para la sociedad en su conjunto.



Capítulo 2.

El impuesto sobre utilidades. Sus limitaciones en la norma tributaria.

Diplomante: Yarianna Rodríguez Madrigal.

Capítulo 2.

Capítulo 2: Tratamiento actual del impuesto sobre utilidades en la legislación cubana.

2.1- Las utilidades en ocasión del cumplimiento de la obligación tributaria.

La política fiscal y dentro de ella el Sistema Tributario deberán contribuir al incremento sostenido de la eficiencia económica de los ingresos al presupuesto del Estado con el propósito de respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero, tomando en cuenta las particularidades de nuestro modelo económico.

Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos años se requiere que el Sistema Tributario avance gradualmente y en amplitud, elevando su eficiencia y eficacia como mecanismo para la redistribución de los ingresos.

Constituye un deber la contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos, que entre otras formas tiene el pago de los tributos, la que redundará en que el Estado disponga de mayores recursos financieros para alcanzar mayor justicia social y satisfacer los requerimientos de la sociedad.

A través del cumplimiento de la obligación tributaria, los mismos contribuyentes garantizan un máximo de bienestar y seguridad social, en tanto los tributos pagados al Estado forman parte de los recursos financieros que este emplea en los programas de gastos sociales.

Las personas jurídicas tienen la obligación de realizar aportes al presupuesto del Estado, a partir que organiza su propiedad en un sistema empresarial y otorga a sus empresas personalidad jurídica por lo que aunque es el mismo sujeto el Estado el titular de la propiedad, la personalidad jurídica de la empresa la diferencia como sujeto del Estado.

Si no se acepta que el Estado es imponible por todo lo anterior no se puede establecer un sistema tributario sobre las empresas porque habría que admitir la extinción de la obligación por confusión, al ser el mismo sujeto (Estado) el acreedor y el deudor de la misma obligación.

El capital ingresado por concepto de aportes tributarios contribuye, además, al financiamiento de la sustitución de importaciones en el país y favorece el ahorro de divisas. Así mismo, el presupuesto también financia gastos y transferencias de capital, o sea, inversiones de materiales en compras de activos fijos o capital de trabajo.

Los financiamientos actuales obtenidos para gastos sociales de los sectores que se están desarrollando, en específico de los trabajadores por cuenta propia, es mínimo, alcanzó el 2 por ciento en el 2013 y el 3 en el 2014, ese ingreso resulta pequeño cuando se compara con el de las empresas estatales, es casi de 98 por ciento, sin embargo se aprecia que va creciendo con el 1 por ciento alcanzado hace tres años anteriores, lo que debe ir en aumento con la constitución de las nuevas formas de gestión de las Cooperativas no Agropecuarias.

2.2- El impuesto sobre utilidades en la Ley del Sistema Tributario.

Las premisas fundamentales a cuenta del impuesto sobre utilidades están contenidas en la Ley del Sistema Tributario, Ley 113 de 23 de Julio de 2012, la que en su artículo 68 expresa que se establece un Impuesto sobre Utilidades al que están obligadas las personas jurídicas, cubanas y extranjeras que obtengan utilidades imponibles, con independencia a su forma de organización o régimen de propiedad.

Atendiendo a la implementación del impuesto en cuestión es necesario explicar que se consideran utilidades imponibles:

- Las procedentes de las actividades económicas de toda índole de que sea titular.
- las derivadas de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre vinculado a una actividad económica.
- las procedentes directa o indirectamente, de las actividades que constituyen su objeto social o empresarial o su finalidad específica.

Según establece la norma en su artículo 70, las personas jurídicas cubanas y extranjeras, están obligadas al pago del impuesto sobre utilidades en los siguientes casos:

- a) las personas jurídicas cubanas por todos sus ingresos, cualquiera que sea el país de origen de estos.
- b) las personas jurídicas extranjeras por los ingresos obtenidos en el territorio de la República de Cuba, cuenten o no en este con un establecimiento permanente.

Se entiende que una persona jurídica extranjera cuenta en la República de Cuba con un establecimiento permanente cuando disponga en el territorio nacional de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que desarrollen parcial o totalmente, actividades económicas, empresariales y mercantiles o que se utilice para representar a la persona jurídica extranjera que realice operaciones en Cuba para actuar en nombre y por cuenta de ella.

Constituyen establecimiento permanente, entre otros:

- a) las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, los almacenes, las tiendas u otros establecimientos.
- b) las obras de construcción, instalación o montaje cuando su duración sea superior a un (1) año.

- c) las agencias o representaciones autorizadas a contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- d) las minas, las canteras o los pozos de petróleo o de gas, o cualquier actividad relacionada con la prospección, exploración o explotación de los recursos naturales.
- e) las explotaciones agrarias, pecuarias, forestales o de cualquier otro recurso natural.
- f) la prestación de servicios empresariales, incluidos los servicios de consultoría o gerenciales, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado para ese fin, en el caso de que estas actividades tengan una duración en relación con el mismo proyecto o uno conexo, superior a seis (6) meses dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.
- g) otros lugares de trabajo en los que realice todo o parte de su actividad.

En lo referente al año fiscal la Ley del Sistema Tributario en sus artículos del 94 al 96 establece que el impuesto sobre utilidades se devenga el último día del año fiscal o cuando se extinga la persona jurídica, así como tratándose de una persona jurídica extranjera con establecimiento permanente en la República de Cuba, cuando cese su actividad.

Los contribuyentes que realicen actividades temporales menores de un año, tendrán períodos especiales de imposición, con inicio y cierre en la fecha en que se produzcan, respectivamente, el inicio de las actividades y su cese total. En el caso de cese definitivo de actividades, la declaración y pago del impuesto debe efectuarse dentro de los noventa (90) días hábiles siguientes a la fecha en que se produzca el cese.

El impuesto sobre utilidades se paga aplicando un tipo impositivo de hasta el treinta y cinco por ciento (35 %) sobre la utilidad imponible, según lo establece el artículo 97 de la Ley del Sistema Tributario Cubano.

Así mismo, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, cuando concurra la explotación de recursos naturales, renovables o no, el Consejo de Ministros puede aumentar el tipo impositivo del impuesto hasta el cincuenta por ciento (50 %), según el recurso natural de que se trate.

En correspondencia con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 73 de la Ley 113 del Sistema Tributario, a los ingresos que las personas jurídicas extranjeras obtengan en el país, sin mediación de establecimiento permanente, se les aplica un tipo impositivo del cuatro por ciento (4 %).

Así mismo los agentes o representantes de personas jurídicas extranjeras sin establecimiento permanente en el territorio nacional, así como las personas naturales o jurídicas que contraten directamente con aquellos y efectúen los pagos, deben retener y pagar este impuesto dentro de los quince (15) primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en el que se devengaron los ingresos.

En la Sección Oncena de la Ley del Sistema Tributario, se establecen las exenciones y otras desgravaciones.²²

Están exentos del impuesto sobre utilidades:

- a) el Banco Central de Cuba.
- b) las instituciones religiosas y fraternales, reconocidas legalmente en el Registro de Asociaciones.
- c) las instituciones internacionales sin fines de lucro con personalidad jurídica y sede central en el territorio nacional.

Así mismo, están exentos los intereses y las comisiones de préstamos contratados en el exterior por los organismos del Estado.

²² Artículos 101 y 102, Ley del Sistema Tributario Cubano, Gaceta Oficial Ordinaria, No. 53, de 23 de Julio de 2012.

No están gravadas por el impuesto sobre utilidades:

- a) la liquidación y disminución de las reservas voluntarias, excepto aquellas que se hayan utilizado con fines distintos a los que fue creada siempre que no hayan sido declaradas exentas antes del pago del impuesto.
- b) los incrementos de patrimonio que se produzcan por actos no lucrativos, siempre que el objeto de estos no sea su comercialización.
- c) los resultados que fueran consecuencia de un proceso de reorganización de empresas.

En adición a los aspectos relacionados sobre el tema, no están gravados con el impuesto sobre utilidades los dividendos recibidos por las entidades estatales, independientemente a su forma de organización, provenientes de acciones o participaciones en sociedades o asociaciones económicas constituidas o instrumentadas en la República.

También la Ley del Sistema Tributario contempla regímenes especiales en su Capítulo II, dedica secciones reflejadas en los referidos a la actividad minera, donde establece que los concesionarios para la investigación, procesamiento y explotación mineras pueden, para el pago del impuesto sobre utilidades, aplicar la depreciación acelerada de los costos de inversión en que se incurra para el inicio de la extracción del mineral, su procesamiento y la comercialización de los productos de ellos derivados, incluyendo medios y equipos de transporte y carga, en los términos y condiciones que para cada caso, establezca el Ministro de Finanzas y Precios.²³

Así mismo, de ser autorizados por el Consejo de Ministros, pueden destinar una parte de la utilidad, antes de aplicar el impuesto sobre utilidades, para amortizar los gastos en que incurriesen, deben tener en cuenta, que sean autorizados como gastos sujetos a reembolso.

²³ Artículos del 103 al 108, Ley del Sistema Tributario Cubano, Gaceta Oficial Ordinaria No. 53, de 23 de Julio de 2012.

En lo referido al régimen especial para el sector agropecuario la Ley destaca que las personas jurídicas dedicadas a la actividad agropecuaria pagan el impuesto sobre utilidades acorde con lo establecido en las disposiciones sobre el Régimen Especial para el Sector Agropecuario, previsto en el Libro Quinto de la Ley.

Las Cooperativas no Agropecuarias pagan el impuesto sobre utilidades con base en la utilidad fiscal percápita, en los términos que se establecen en la norma.

Se establece como mínimo exento anual de este impuesto, por cada miembro de la cooperativa, la cuantía de diez mil pesos cubanos (10 000.00 CUP).

La utilidad fiscal percápita se determina a partir de descontar de los ingresos anuales obtenidos los siguientes conceptos:

- a) mínimo exento por cada miembro.
- b) los gastos asociados a la actividad en los límites y condiciones que establezca el Ministro de Finanzas y Precios.
- c) los tributos pagados.

El resultado se divide entre la cantidad de miembros de la cooperativa, obteniéndose la utilidad fiscal percápita, a la que se le aplica la escala progresiva expresada en CUP, lo obtenido a partir de aplicar esta escala progresiva, se multiplica por la cantidad de miembros de la cooperativa, determinándose el monto a pagar.

A los fines de la determinación y pago del impuesto sobre utilidades los sujetos obligados al pago de este, se obligan a la presentación anual, dentro del trimestre siguiente a la conclusión del año fiscal, de una Declaración Jurada de las utilidades obtenidas durante tal período, calculando y pagando el impuesto correspondiente. A dicha declaración se acompañan las constancias de retención y de pago del impuesto sobre utilidades que correspondan.

La presentación de la Declaración Jurada es obligatoria, con independencia de que se trate de personas exentas de su pago, que en el resultado de las operaciones hayan obtenido pérdidas que no resulte impuesto a pagar o que en el año fiscal no se efectúen operaciones.

Cuando la determinación corresponda a las operaciones de Contratos de Asociación Económica Internacional, la presentación de la Declaración Jurada es responsabilidad de la parte cubana en la asociación, sin perjuicio de que el pago de la obligación corresponda a las partes en el Contrato de Asociación.

Cuando el sujeto de la obligación ponga término a su actividad, debe presentar la correspondiente Declaración Jurada dentro del trimestre siguiente a la fecha en que se produzca el cese total de sus actividades, pero antes del cierre definitivo del establecimiento.

Tratándose de una sociedad en liquidación debe declarar y pagar el impuesto dentro del trimestre siguiente a la fecha de su disolución, pero siempre antes de la división entre los socios de su parte resultante en la sociedad, observando la prelación de créditos establecida.

La Declaración Jurada se presentará en la Oficina Nacional de Administración Tributaria u otras oficinas habilitadas al efecto, según proceda, del domicilio fiscal del contribuyente.

No deben presentar Declaración Jurada, mientras no medie requerimiento expreso de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, aquellas personas jurídicas extranjeras que generen ingresos en el territorio nacional sin que medie establecimiento permanente.

Los sujetos del impuesto sobre utilidades, sin perjuicio de la liquidación definitiva del año fiscal que corresponda, deben realizar pagos trimestrales en el transcurso de cada período impositivo.

El contribuyente debe tener en cuenta que el pago del impuesto sobre utilidades se efectúa, en sus tres (3) primeros trimestres naturales, donde debe realizar pagos parciales a cuenta del impuesto, calculados sobre la base del tipo impositivo que corresponda a la utilidad imponible real que se obtenga en cada trimestre.

En su caso, la utilidad imponible real del trimestre, para el segundo y tercer trimestre se calcula sobre la base de los resultados contables acumulados hasta cada uno de esos períodos, descontando el período inmediato anterior.

En la determinación de la utilidad imponible para los pagos a cuenta del impuesto se deduce el importe de la reserva para pérdidas y contingencias y se adicionan los gastos no deducibles.

Los pagos a cuenta del impuesto sobre utilidades se efectúan en un plazo no mayor de quince (15) días hábiles, posteriores al cierre de cada trimestre.

Los pagos efectuados a cuenta son deducidos del impuesto sobre utilidades del respectivo período anual de imposición, a pagar al final del año fiscal.

La determinación del impuesto sobre utilidades y su pago anual se realiza dentro del trimestre siguiente a la conclusión del año fiscal.

Si el impuesto determinado a pagar resultase inferior a la suma de los pagos a cuenta efectuados o el sujeto obligado muestra pérdida fiscal en el resultado, se tiene derecho a la devolución o compensación de las cantidades pagadas en exceso.

Al objeto de la determinación y pago de este impuesto para las personas jurídicas cubanas, son deducibles del impuesto a pagar, y solo hasta su límite, las cantidades que por igual o similar impuesto se hayan pagado en el extranjero.

El pago del impuesto sobre utilidades por aquellos sujetos que tributan sobre sus ingresos brutos debe efectuarse dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al mes al que correspondan tales ingresos.

No obstante lo establecido en el párrafo precedente la Oficina Nacional de Administración Tributaria, previa solicitud fundada y teniendo en cuenta las características de la actividad realizada, puede aprobar su pago trimestral con sujeción a los términos y condiciones que al efecto establezca.

2.2.1 De la base imponible del impuesto sobre utilidades.

La base imponible podemos definirla como la valoración del hecho jurídico o económico en las magnitudes gravadas por el tributo, a la que se le aplica el tipo impositivo.²⁴

Constituye la base imponible del impuesto sobre utilidades el importe de la utilidad imponible obtenida en el período impositivo.

La utilidad imponible se determina por el total de los ingresos devengados en el año fiscal, menos los gastos deducibles, la proporción de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores y las reservas autorizadas a crear antes del impuesto.

La utilidad imponible que las personas jurídicas extranjeras obtengan sin mediación de establecimiento permanente y procedan de actividades económicas realizadas en el país, está constituida por el total de los ingresos sin deducción alguna.

²⁴ Artículo 5 de la Ley del Sistema Tributario, Ley 113 de 23 de julio de 2012.

Para la determinación de la utilidad imponible se considera la tasa de cambio vigente según lo dispuesto en las Normas Cubanas de Información Financiera.

Se consideran ingresos obtenidos en el país, aquellos generados por los capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en la República de Cuba, o que tengan su origen en actividades desarrolladas en el territorio nacional, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de aquellos.

Al objeto de la determinación de la utilidad imponible se entiende por ingresos, todo derecho a percibir en efectivo, en especie, en valores o en cualquier otra forma que incremente el patrimonio del contribuyente y del que normalmente pueda disponer sin obligación de restituir su importe, según las Normas Cubanas de Información Financiera y que no estén legalmente excluidos.

Se consideran ingresos a los efectos del cálculo de la utilidad imponible, la cancelación de reservas de capital que fueron deducidas en la fase de creación.

Según el artículo 77 de la Ley del Sistema Tributario, las normas de valoración de los ingresos y gastos que se aceptan a los efectos del cálculo de la utilidad imponible son las siguientes:

a) para la determinación de los ingresos y gastos se tienen en cuenta los valores consignados en los libros, registros y demás documentos contables que se lleven, aplicando las Normas Cubanas de Información Financiera establecidas por el Ministro de Finanzas y Precios.

b) para la determinación de sus costos, los sujetos del impuesto sobre utilidades deben valorar sus inventarios al precio de adquisición o al costo real de producción obtenido al comprar o producir un bien, utilizando los métodos “primero en entrar, primero en salir” o “precio promedio móvil”.

Los gastos deducibles de los ingresos obtenidos en cada año fiscal deben reunir los requisitos de necesidad, contabilización y justificación.

Se entiende que un gasto es necesario cuando:

- a) sea propio de la actividad o negocio gravado y computado fiscalmente como tal, además de no exceder los límites establecidos.
- b) se haya incurrido realmente en él, derivado de esa necesidad.
- c) constituya un gasto corriente de la actividad o negocio gravado.
- d) no se incurra en el gasto por concepto de multas o indemnizaciones impuestas por la comisión de una infracción, delito o negligencia manifiesta.

Se entiende que se cumplen los requisitos de contabilización y justificación cuando los gastos deducibles se encuentren debidamente registrados en la contabilidad y amparados por la documentación requerida, respectivamente, de acuerdo con las Normas Cubanas de Información Financiera y demás disposiciones complementarias que a tales efectos se emitan por el Ministro de Finanzas y Precios.

Se consideran gastos deducibles, los costos de producción y de mercancías vendidas, los gastos de distribución y ventas, los gastos generales y de administración, los gastos de operación, los gastos financieros y la partida de otros gastos.

Para la determinación de la utilidad imponible no podrán deducirse los costos y gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación de las que resulten los ingresos gravados, así como tampoco aquellos costos o gastos no respaldados por la documentación legal correspondiente, o que no correspondan al año fiscal que se liquida.

Se consideran gastos no deducibles entre otros:

- a) las multas y sanciones, por cualquier concepto y los recargos de apremio.

- b) los obsequios, gratificaciones, participaciones u otras formas de remuneración concedidas y no contempladas en la legislación.
- c) la amortización de descuentos en la venta de acciones o participaciones del sujeto del impuesto.
- d) las pérdidas no cubiertas por el seguro motivadas por actitud negligente, manifiesta y comprobada.
- e) las pérdidas por faltantes, excepto aquellos casos en los que su denuncia sea aceptada por los órganos de instrucción policial.

Cuando se modifiquen dentro del año fiscal los métodos de valoración de inventarios establecidos, se debe informar el efecto de este cambio a la Oficina Nacional de Administración Tributaria, en el momento de la declaración y liquidación de este impuesto.

Si como resultado de estas modificaciones se deteriora la utilidad del período, sus efectos no son considerados para el cálculo del impuesto.

De no poder la Oficina Nacional de Administración Tributaria comprobar fehacientemente la veracidad del método utilizado para la valoración de los inventarios, esta puede emplear aquel que resulte más conveniente para determinar la utilidad imponible.

2.3- El impuesto sobre utilidades y la recaudación de ingresos a cuenta de la inversión extranjera.

Nuestro país ante los desafíos que enfrenta para alcanzar un desarrollo sostenible puede, por medio de la inversión extranjera, acceder a financiamiento externo, tecnologías y nuevos mercados, así como insertar productos y servicios cubanos en cadenas internacionales de valor y generar otros efectos positivos hacia su industria doméstica, contribuyendo de esta manera al crecimiento de la nación.

Los cambios que tienen lugar en la economía nacional como consecuencia de la actualización del modelo económico cubano regido por los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, permiten ofrecer mayores incentivos a esta y asegurar que la atracción del capital extranjero contribuya eficazmente a los objetivos del desarrollo económico sostenible del país y a la recuperación de la economía nacional, sobre la base de la protección y el uso racional de los recursos humanos y naturales y del respeto a la soberanía e independencia nacionales.

La inversión extranjera en el país se orienta a la diversificación y ampliación de los mercados de exportación, el acceso a tecnologías de avanzada, la sustitución de importaciones, priorizando la de alimentos. Del mismo modo a la obtención de financiamiento externo, la creación de nuevas fuentes de empleo, la captación de métodos gerenciales y la vinculación de la misma con el desarrollo de encadenamientos productivos, así como al cambio de la matriz energética del país mediante el aprovechamiento de fuentes renovables de energía.

Entre estas se potencian las asociaciones económicas internacionales, con el objetivo de garantizar la participación de nuestras empresas en proyectos de interés estratégicos, la efectiva transferencia de nuevas tecnologías, así como el incremento de la calificación de la fuerza laboral cubana y el cuidado del medio ambiente.

En el Capítulo XII de la Ley No. 118, Ley de la Inversión Extranjera de fecha 29 del mes de marzo de 2014, se establece un Régimen Especial de Tributación, estableciendo en su artículo 36.1, que el impuesto sobre utilidades, se paga por las empresas mixtas, los inversionistas nacionales y extranjeros partes en contratos de asociación económica internacional aplicando un tipo impositivo del quince por ciento sobre la utilidad neta imponible.²⁵

²⁵ Ley de Inversión Extranjera, Ley No. 118, de 29 de marzo de 2014.

2.- Se exime del pago del impuesto sobre utilidades a las empresas mixtas y partes en los contratos de asociación económica internacional por un período de ocho años a partir de su constitución. El Consejo de Ministros podrá extender el período de exención aprobado.

3.- Se exime del pago del impuesto sobre utilidades, por la utilidad neta u otros beneficios autorizados a reinvertir, en los casos en que sea aprobada la reinversión de estos en el país por la autoridad competente.

4.- Cuando concurra la explotación de recursos naturales, renovables o no, puede aumentarse el tipo impositivo del impuesto sobre utilidades por decisión del Consejo de Ministros. En este caso puede elevarse hasta en un cincuenta por ciento.

Estos negocios conjuntos, a los cuales la Ley beneficia con un régimen fiscal especial, promueven el desarrollo de objetivos económicos para la satisfacción de las necesidades de nuestro pueblo, siempre atendiendo a las características de cada proyecto, se aconsejarán la modalidad más factible según sus particularidades.

Los estudios realizados fundamentan que las tasas de crecimiento del Producto Interno Bruto de Cuba han sido moderadas y bajas, inferiores al promedio de la región. Para revertir esta tendencia y lograr un desarrollo sostenible de nuestra economía, las tasas de crecimiento del Producto Interno Bruto deben estar en el orden de 5-7 %, con tasas de acumulación e inversión entre un 25 y un 30 %.

El efecto de la norma tributaria se estima y está previsto un flujo anual de inversión extranjera directa en el orden de 2000-2500 millones de dólares, como promedio, todo lo cual requiere esfuerzo común y perfeccionamiento de los mecanismos relacionados con la operatoria de los negocios.²⁶

En tal sentido, el capital extranjero debe contribuir al incremento de los rendimientos de las inversiones y disminuir los riesgos de asignación, a la vez que generará otros efectos positivos indirectos hacia la industria doméstica, desarrollando la producción

²⁶ Revista Bohemia, Año 100, No. 1, 10 de enero de 2014, p. 27.

en todas las direcciones que contribuya al desarrollo local y a su vez genere nuevos empleos.

2.4- Las devoluciones de ingresos por aportes indebidos a cuenta del impuesto sobre utilidades.

Cuando una persona deja de pagar todo o una parte del impuesto a que está obligado, incurre en una violación o quebrantamiento de su obligación legal de tributar, lo que conlleva una sanción administrativa, una determinación fiscal o multa, según las circunstancias. Pero cuando los contribuyentes no pagan los tributos en la forma establecida porque aportan en exceso de lo debido o incurren en pagos indebidos al presupuesto del Estado da lugar a una devolución de ingresos y provoca que el Presupuesto Central sea afectado al producirse un déficit en los ingresos que debe percibir.²⁷

Con arreglo a lo dispuesto en la Ley del Sistema Tributario se establece en el artículo 101 del Decreto 308 de las Normas y Procedimientos Tributarios de fecha 31 de Octubre de 2012, que son considerados ingresos indebidos aquellas cantidades abonadas por los obligados al pago de la deuda tributaria por error o por exceso de lo debido, o que los convierten en saldos no debidos al Estado, por cualesquiera de las causas que se enumeran a continuación:

- a) cuando se haya producido pago doble de las obligaciones tributarias.
- b) cuando se hayan satisfecho deudas tributarias cuya determinación se realice hallándose prescrito el derecho de la Administración para exigir las.
- c) cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas determinadas por la Administración Tributaria o por el propio obligado, como consecuencia de un fraccionamiento de su pago o por error.

²⁷ Colectivo de Autores. *Contabilidad, Auditoría y Fiscalidad*, Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de la Habana, La Habana, 1995.

Refiriéndonos al impuesto sobre utilidades, párrafo 040010 fue afectado el presupuesto del Estado en 3 solicitudes de personas jurídicas sobre devolución de ingresos por aporte en exceso de lo debido, significando en su solicitud que en el pago de éste se incluyó el aporte por la depreciación de locales o inmuebles, justificando que deben deducirse del cálculo efectuado a los efectos del pago de este tributo, de este caso se infiere que es muy general, la Ley 113 de 2012 del Sistema Tributario en cuanto a su articulado, al no ser del toda completa, no manifestándose en todo su alcance y extensión en cuanto a que elementos contables se incluyen dentro de las utilidades.

Así mismo tuvo operaciones el párrafo 150050 referido al aporte sobre los Activos Fijos Tangibles en 17 personas jurídicas que solicitaron devolución de ingresos al presupuesto del Estado por aporte indebido al mismo, significando su solicitud que este se incluye dentro de las utilidades, luego de ser deducidas en su depreciación según la norma, de lo cual se concluye que la Ley del Sistema Tributario en su articulado es muy general en cuanto expresa que las utilidades obtenidas y gravadas en el extranjero por las personas jurídicas cubanas, se deducirán según las normas establecidas a tales efectos no haciendo relación a los elementos contables que se deducen a los efectos del cálculo para efectuar el pago por el aporte al presupuesto del Estado por concepto de impuesto sobre utilidades. En este caso se constata que la Ley del Sistema Tributario no se redacta claramente en cuanto a los elementos contables que se deducen a los efectos de aportar una entidad por los activos fijos tangibles.

Revisado el aporte por otros ingresos personales, párrafo 052032 se observó que tuvo incidencia en una persona jurídica y fue objeto de solicitud de devolución por ingreso indebido al presupuesto del Estado, debido a que luego de calculada las utilidades y presentando la entidad su documento autorizante, donde se demuestra que estaba exonerada la misma del aporte, por lo cual se accedió a la solicitud de la devolución de ingresos.

Apreciando los aportes realizados por las personas jurídicas en cuanto al Rendimiento de la Inversión Estatal, párrafo 110010, se apreció que hubo incidencias en 12 personas jurídicas que solicitaron la devolución por concepto de aporte indebido al presupuesto del Estado, significando las mismas que luego de haber realizado el aporte, les llegó a través del documento autorizante la exoneración del pago planificado en la Ley del Presupuesto y a la vez les autoriza a que estas sumas se constituyeran reservas estatales de estas entidades solicitantes, motivo por el cual fue accedida las solicitudes de devoluciones de ingresos por este concepto debido a que la Ley del Presupuesto es anual y puede conceder bonificaciones o exenciones del pago a las entidades en dependencia del cumplimiento del plan del presupuesto del año.

2.5 La recaudación de ingresos a cuenta de las utilidades a partir de casos concretos.

Los jefes de los Órganos y Organismos del Estado, las Organizaciones Superiores de Dirección Empresarial, las empresas y unidades presupuestadas a ellos subordinadas o adscriptas y las organizaciones, asociaciones y demás instituciones vinculadas con el presupuesto del Estado, son los responsables de la administración y control de la ejecución de los presupuestos que les sean aprobados; así como de adoptar las medidas para que cumplan sus obligaciones con el presupuesto del Estado y las que garanticen la utilización más racional de los recursos materiales, humanos y financieros de que dispongan, sin exceder los niveles de gastos presupuestarios y los indicadores directivos y de destino específico, que les son aprobados por la Ley Anual del Presupuesto.

Se confeccionó una guía de observación, (Anexo 2), con el objetivo de constatar las dificultades que existen relacionadas con las limitaciones de la normativa vigente y la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado a cuenta del impuesto sobre utilidades.

Para el desarrollo del trabajo se observó la totalidad de los expedientes de personas jurídicas inscritos en el Registro de Contribuyentes, se constató que en la provincia existen 1005 personas jurídicas inscritas en los Registro de Contribuyentes de las oficinas municipales de la ONAT y de este total 77 entidades deben tributar a cuenta del impuesto sobre utilidades que se aporta trimestralmente y además cumplir con el deber formal de presentar la Declaración Jurada en el término voluntario de pago. La determinación del impuesto sobre utilidades y su pago anual se realiza dentro del trimestre siguiente a la conclusión del año fiscal.

Por concepto del impuesto sobre utilidades se logró recaudar más de un millón de pesos que estaba planificado, logrando sobre cumplir en un 106 por ciento, incidiendo en el resultado el municipio de Sancti Spíritus con los ingresos generados por la Empresa Mayorista de Productos Alimenticios, la Empresa Azucarera y la Empresa Cárnica.

Municipios	Aportes en MP 2014
Yaguajay	88
Jatibonico	67
Taguasco	59
Cabaiguán	120
Fomento	58
Trinidad	124
Sancti Spíritus	501
La Sierpe	84
Total	1101

Por concepto de recaudación de ingresos tributarios y no tributarios la economía de la provincia de Sancti Spíritus, creció en el año 2014 en 12 millones de pesos, incidiendo esto en los tributos relacionados con el impuesto sobre los servicios en más de 48 000 mil millones de pesos.

El impuesto sobre utilidades se paga aplicando un tipo impositivo de hasta el treinta y cinco por ciento (35 %) sobre la utilidad imponible.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, cuando concurra la explotación de recursos naturales, renovables o no, el Consejo de Ministros puede aumentar el tipo impositivo del impuesto hasta el cincuenta por ciento (50 %), según el recurso natural de que se trate.

Los sujetos del impuesto sobre utilidades, sin perjuicio de la liquidación definitiva del año fiscal que corresponda, deben realizar pagos trimestrales en el transcurso de cada período impositivo.

Las personas jurídicas sujetos del impuesto sobre utilidades están obligados a efectuar, en sus tres (3) primeros trimestres naturales, pagos parciales a cuenta del impuesto, calculados sobre la base del tipo impositivo que corresponda a la utilidad imponible real que se obtenga en cada trimestre.

En la determinación de la utilidad imponible para los pagos a cuenta del impuesto se deduce el importe de la reserva para pérdidas y contingencias y se adicionan los gastos no deducibles.

Al respecto de lo antes planteado se aplicó una encuesta a 17 personas jurídicas de las 77 que deben declarar sobre las utilidades que significa el 10 %, por ser las más representativas en la provincia con el objetivo de valorar en el personal económico de las entidades las dificultades que existen relacionadas con las limitaciones de la normativa vigente y la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado a cuenta del impuesto sobre utilidades, al respecto se pudo comprobar que las 17 entidades encuestadas, o sea el 100 %, manifestaron que la norma no es clara y es muy general, no se comprende y establece diferentes tipos impositivos y no en cuotas fijas sino porcentuales, así como la propia Ley del Sistema Tributario además de ser complementada cada año con la Ley del Presupuesto, esta a su vez omite cuestiones económicas o remite a cumplir lo establecido en otra norma financiera, lo que hace necesario acudir a las oficinas municipales de la ONAT a esclarecer cuanto en realidad debe aportarse.

También se pudo comprobar que de las 17 entidades encuestadas sobre el aspecto de las reservas para contingencias, 12 que significa el 70 % manifestaron que generalmente todos los años deben solicitar devolución de ingresos, pues en la Ley del Sistema Tributario hay una omisión en torno al tipo impositivo o el por ciento a tener en cuenta a deducir para la reservas, complementándose con la Ley Anual del Presupuesto, que establece el rango a deducir. Además que deben esperar por el documento autorizante de su ministerio para realizar las operaciones y el mismo llega siempre posterior a la fecha de cumplimiento por lo que debe realizarse el trámite de solicitud de devolución de ingresos de lo que ya se aportó al presupuesto del Estado.

Así mismo las dos Cooperativas no Agropecuarias encuestadas que significa el 12 %, ambas del Sector de la Construcción, Construcciones Trinidad y Construcciones Sacha de Sancti Spíritus, manifestaron que de los pagos a cuenta del impuesto sobre utilidades que realizan o aportan trimestralmente ellos deben dejar como provisiones del 2 al 10 % para la creación de reservas para contingencias de los gastos anuales de la Cooperativa no Agropecuaria y esto crea una dificultad para ellos, pues deben fijar el porcentaje de reservas anualmente, así mismo las depreciaciones de activos fijos tangibles se fijan de forma anual y aun cuando los pagos sean de forma flexible para su desembolso, la Ley establece un método lineal y se fija trimestralmente y como Cooperativas no Agropecuarias no pueden planificarse un plan de ingresos y gastos pues no están a cabo de saber los servicios constructivos que llevarán a cabo en el próximo año, ni que entidad contratará sus servicios pues a pesar de tener personalidad jurídica, realizan su actividad económica como cualquier trabajador por cuenta propia con oferta y demanda y espera de los resultados.

Las restantes 3 que significan el 18 % no refirieron dificultades con respecto al cumplimiento de la obligación tributaria a cuenta del impuesto sobre utilidades.

Se comprobó que en realidad esto trajo consigo en el año 2014 solicitudes de devolución por concepto de aporte indebido al presupuesto del Estado, significando dichas solicitudes que luego de haber realizado el aporte, les llegó a través del documento de autorización donde se exonera del pago planificado en la Ley del Presupuesto y a la vez les autoriza a que estas sumas se constituyeran reservas estatales de estas entidades solicitantes, motivo por el cual fue accedida las solicitudes de devoluciones de ingresos por este concepto debido a que la Ley del Presupuesto es anual y puede conceder bonificaciones o exenciones del pago a las entidades en dependencia del cumplimiento del plan del presupuesto del año.

Los pagos a cuenta del impuesto sobre utilidades se efectúan en un plazo no mayor de quince (15) días hábiles, posteriores al cierre de cada trimestre.

Los pagos efectuados a cuenta son deducidos del impuesto sobre utilidades del respectivo período anual de imposición, a pagar al final del año fiscal.

El Derecho Tributario por el propio principio de objetividad normativa debe estar en constante cambio, pues sólo así puede ofrecer la imprescindible nota de la seguridad jurídica frente al poder público.

Es necesario destacar que la Ley del Sistema Tributario, es complementada con la Ley del Presupuesto que anualmente se aprueba por la Asamblea Nacional del Poder Popular y a la par van cambiando y adaptándose los planes de ingresos y gastos por concepto tributario y no tributario, al desarrollo de la sociedad y a los requerimientos económicos, encontrándose omisiones que producen limitaciones que atentan contra el cumplimiento de la recaudación de ingresos.

En el año 2014, estuvo vigente la Ley 117 del Presupuesto del Estado, aprobada en el mes de diciembre de 2013, la cual respalda los niveles de actividades que a partir del contexto económico y social se proyectan para un año fiscal en el Plan de la Economía. La Ley del Presupuesto Anual tiene como objetivo contribuir a la

implementación de los Lineamientos de la Política Económica y Social aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba que encauza la actualización del modelo económico y en particular lo referido a que el sistema de planificación socialista sea la vía principal para la dirección de la economía nacional y se mantenga un adecuado equilibrio financiero.

A través de la Ley antes citada se dispone la adopción de medidas fiscales para un año, siempre con el objetivo de que contribuyan al desarrollo del sistema empresarial y al cumplimiento de las obligaciones tributarias, conforme al proceso de gradualidad en la aplicación de los impuestos, tasas y contribuciones establecidos en la Ley No. 113 “Del Sistema Tributario”, de fecha 23 de julio de 2012, las disposiciones generales sobre la aplicación del Sistema de Contabilidad Gubernamental, así como los instrumentos para financiar el déficit fiscal.

La Ley del Presupuesto No. 117, del año 2013 que rigió durante el año 2014, en su Capítulo VII del Sistema Tributario, Sección Tercera, del artículo 59 al 62, expresa que para el cálculo de este impuesto se aplica con carácter general el tipo impositivo del 35 %, salvo las excepciones prevista en la Ley del Sistema Tributario, la Ley de Inversión Extranjera y el Decreto No. 316, Reglamento del Decreto-Ley de la Zona Especial de Desarrollo Mariel.

También incide la norma en el caso del aporte que deben realizar por este concepto las Cooperativas no Agropecuarias, pues las mismas deben liquidar este impuesto según lo que establece la Ley del Sistema Tributario, complementada con Resoluciones del Ministerio de Finanzas y Precios, donde se le autorizan a deducir el 100 por ciento de gastos propios de la actividad en que han incurrido, siempre que estén justificados los mismos.

En lo relacionado con el aspecto anterior la Ley 113 del Sistema Tributario expresa que no se tendrán en cuenta para el cálculo del pago de las utilidades los tres meses iniciales de los contribuyentes que comienzan la actividades por cuenta propia

y aquellos contribuyentes que se dieron baja en el Registro de Contribuyentes pero que ya han transcurrido 36 meses a partir de la fecha de la baja y desean incorporarse al trabajo por cuenta propia tienen derecho al beneficio descrito en este párrafo, pero el apartado undécimo de la Resolución 427 del 4 de diciembre de 2012 del Ministro de Finanzas y Precios, establece que se eximen del pago de las obligaciones tributarias por concepto de impuestos sobre utilidades, sobre las ventas, sobre los servicios y por la utilización de la fuerza de trabajo, correspondientes a los primeros tres (3) meses de operaciones, a las Cooperativas no Agropecuarias que se inicien en el ejercicio de la actividad.

Lo anterior infiere una laguna y una incongruencia de la norma pues no es lo mismo para un contribuyente, persona natural, estar exonerado de pago en sus tres meses iniciales de la actividad, que para la Cooperativa no Agropecuaria cuando inicie sus operaciones, ya que la Ley establece que el contribuyente debe inscribirse en el Registro de Contribuyente en un término de quince días, a partir de la fecha de autorización para ejercer la actividad y para las Cooperativa no Agropecuaria la autorización no infiere que ya está en condiciones de comenzar con sus operaciones, pues le restan siempre futuras acciones de contratación que influyen en el pago del impuesto sobre utilidades referente a la base de los ingresos generados por las ventas o los servicios prestados.

Así mismo se constataron limitaciones en la aplicación de la norma en el Sector Agropecuario, ya que fueron exoneradas del pago o liquidación anual del impuesto sobre utilidades, las Cooperativas de Producción Agropecuaria y las Unidades Básicas de Producción Cooperativas del sector no cañero y también fueron exoneradas de este pago las Cooperativas de Créditos y Servicios siempre que más del 50 % de sus ingresos provengan de la comercialización de producciones agropecuarias o de la prestación de servicios vinculados a este sector, con el objetivo de contribuir al mejoramiento de las condiciones financieras del mismo.

Por su parte reafirma que las Cooperativas de Producción Agropecuaria y las Unidades Básicas de Producción Cooperativa aportarán el 5 % sobre el total de los ingresos obtenidos por la venta de sus producciones agropecuarias, como aporte mínimo de este impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 367 de la Ley No. 113 del Sistema Tributario.

Por otra parte, en cuanto la contribución territorial para el desarrollo local expresa la Ley del Presupuesto que se aplicará de conformidad con la Ley 113 del Sistema Tributario, este aporte surge de los debates del VI Congreso del Partido, como un reclamo de los territorios para tener mayor participación de las riquezas generadas en su entorno y lo que se recaude por dicho concepto pasa a formar parte de los presupuestos municipales.

Para el cálculo de la contribución territorial para el desarrollo local, se aplicará un tipo impositivo de 1%, sobre los ingresos brutos por las ventas de bienes o prestación de servicios que obtengan las empresas por sí mismas y por sus establecimientos en los territorios, en la provincia de Sancti Spíritus, fueron seleccionados los municipios de Fomento y Yaguajay, lo que provocó un déficit al no estar planificada las finanzas por las entidades comprendidas.

Para el presente año fiscal se planificó en la Ley del Presupuesto, Ley 119 de diciembre de 2014, que todos los municipios del país deben contribuir para el desarrollo local territorial, por lo que deben aportar por este concepto las empresas nacionales o establecimientos de empresas nacionales ubicadas en dichos territorios. Las subordinadas a los gobiernos de estas provincias no lo aportan aún, pues se ha ido identificando una futura potenciación de los ingresos.

En sus Disposiciones Especiales Segunda y Tercera, la Ley del Presupuesto no sólo se destina a complementar, sino que mantiene la vigencia de un sin número de párrafos y tipos impositivos que se deben aportar por los disímiles de productos.

Para la inversión extranjera y los negocios que se desarrollen en la Zona Especial de Desarrollo Mariel se aplican los regímenes especiales de tributación previstos en la legislación vigente a tales efectos.

De conformidad con la implementación gradual de la Ley No. 113 del Sistema Tributario, mantienen su vigencia las disposiciones tributarias del Ministerio de Finanzas y Precios aprobadas con anterioridad a su entrada en vigor, sobre:

- a) Impuesto sobre las Ventas para aquellos productos en que no se haya reglamentado el mismo de conformidad con la mencionada Ley.
- b) Impuesto sobre los Servicios por la prestación de servicios públicos de alojamiento y recreación en pesos cubanos (CUP) y sobre la transmisión de energía eléctrica.
- c) Impuesto de Circulación en los productos para los que no se disponga la sustitución del mismo.

En lo dispuesto sobre los ingresos y gastos, en los diferentes niveles presupuestarios, expresa la referida norma presupuestaria que se registrarán conforme a la base contable y el momento de su reconocimiento, según lo dispuesto por el Ministerio de Finanzas y Precios y demás disposiciones que se requieran emitir a tales efectos, lo que refleja la variedad de normas financieras que impiden un correcto cumplimiento de la obligación tributaria en tiempo y forma.

La Ley del Presupuesto para el año 2014, Ley 117, adoptó un conjunto de medidas referidas a:

- Sustituir el impuesto de circulación por el de ventas, en la comercialización minorista de huevos y medicamentos.
- Aplicar los impuestos sobre las ventas y servicios que se realicen en pesos convertibles CUC, con excepción de la actividad hotelera.
- Prorrogar para el año 2015 la sustitución del impuesto de circulación por el de ventas para las bebidas, carnes, embutidos y lácteos.

Esto influyó negativamente pues decreció la recaudación de ingresos en más de 21 000 pesos en lo relativo a la circulación de medicamentos y la comercialización de huevos.

También se constató que la Ley Tributaria es muy general, o sea no es del todo completa y por esa generalidad que lleva en si no se manifiesta en todo su alcance y extensión en lo que se deriva cuando se aplica a un caso concreto, por lo que debe complementarse con la Ley Anual del Presupuesto y las Resoluciones que emanan del Ministerio de Finanzas y Precios, por esa misma generalidad, no es coherente y clara en toda su extensión para su interpretación, presenta dicotomía que hacen remitir a otras normas financieras para cumplir con efectividad la obligación tributaria.

Se pueden explicar que las causas expuestas están motivadas debido a que el Sistema Tributario es una materia jurídica de la rama administrativa de empresa, que el mismo está en constante actualización, por auge que ha tenido la actividad del trabajador por cuenta propia como una modalidad de empleo.

El Derecho Tributario por el propio principio de objetividad normativa debe estar en constante cambio, pues solo así puede ofrecer la imprescindible nota de la seguridad jurídica frente al poder público.

Es necesario destacar que la diversidad normativa, que a la par va cambiando y adaptándose al desarrollo de la sociedad y a los requerimientos económicos, denotan estar técnicamente mal redactadas, encontrándose omisiones, incongruencias y dicotomías que las hacen inoperantes. Las normas de interpretación no establecen preceptos a la voluntad, sino tan solo ofrecen un medio para reconocer o identificar bien un fenómeno determinado.²⁸

La política fiscal y dentro de ella el Sistema Tributario deberán contribuir al incremento sostenido de la eficiencia económica de los ingresos al presupuesto del

²⁸ Código Civil anotado y concordado, Ley No. 59, artículo 2 concordancias, de 16 de Julio de 1987.

Estado con el propósito de respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero, tomando en cuenta las particularidades de nuestro modelo económico.

Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos años se requiere que el Sistema Tributario avance gradualmente y en amplitud, elevando su eficiencia y eficacia como mecanismo para la redistribución de los ingresos.



Conclusiones.

Conclusiones.

PRIMERA: El tributo nace con la humanidad y como prestación pecuniaria impuesta legalmente por el Estado es genérico, su evolución en la mayoría de los sistemas impositivos estatales distingue al menos tres categorías tributarias o especies: el impuesto, la tasa y la contribución especial.

SEGUNDA: Las regulaciones fiscales impuestas por España, mantuvieron su vigencia en Cuba casi hasta la actualidad. Con la intervención norteamericana se sentaron las bases para el inicio de una economía dependiente. El sistema fiscal estaba integrado por los mismos impuestos que se habían heredado de España y de la intervención norteamericana directa, dentro de los cuales los más importantes son los obtenidos de la renta de aduanas y de la contribución industrial y comercial.

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

CUARTA: La diversidad normativa, que a la par va cambiando y adaptándose al desarrollo de la sociedad y a los requerimientos económicos, denotan estar técnicamente mal redactadas, encontrándose omisiones que las hacen inoperantes, pues no se comprende y establece diferentes tipos impositivos y no en cuotas fijas sino porcentuales, así como la propia Ley del Sistema Tributario además de ser complementada cada año con la Ley de Presupuesto, esta a su vez omite cuestiones económicas o remite a cumplir lo establecido en otra norma financiera, lo que hace necesario acudir a las oficinas municipales de la ONAT a esclarecer cuanto en realidad debe aportarse.

QUINTA: La legislación tributaria es muy general, o sea, no es del todo completa y por esa generalidad que lleva en sí, no se manifiesta en todo su alcance y extensión en lo que se deriva cuando se aplica a un caso concreto sobre los ingresos y gastos, en los diferentes niveles presupuestarios, pues estos se registran conforme a la base contable y al momento de su reconocimiento, según lo dispuesto por el Ministerio de Finanzas y Precios y demás disposiciones que se requieran emitir a tales efectos, lo que refleja la variedad de normas financieras que impiden un correcto cumplimiento de la obligación tributaria en tiempo y forma.

SEXTA: Los elementos de la normativa fiscal existente adolecen de incongruencias y dicotomías que pueden ser perfeccionados a través de la Ley del Presupuesto ya que los elementos presentes en la norma, tienen lagunas que conllevan a la existencia de dificultades que inciden en lograr los índices de recaudación de ingresos planificados, a la par que la Ley establece un método lineal de contabilidad y se fija trimestralmente y no todos los sujetos obligados al pago de este tributo, pueden planificarse un plan de ingresos y gastos pues no están a cabo de saber los servicios o ventas que llevarán a cabo en el próximo año, ni que entidad contratará sus servicios pues a pesar de tener personalidad jurídica, realizan su actividad económica como cualquier entidad estatal, con oferta y demanda y en espera de los resultados.



Recomendaciones.

Recomendaciones.

- Que se promueva la realización de investigaciones futuras vinculadas al Sistema Tributario y sus normas para que contribuyan a brindar la seguridad jurídica en los actos de aportes al Presupuesto del Estado, en que intervienen los contribuyentes.
- Socializar en eventos el contenido de la presente investigación que permita divulgarla y transmitir cultura jurídica tributaria a los efectos de que los contribuyentes aporten en tiempo y la cuantía establecida por la Ley.



Bibliografía.

Bibliografía.

I- TEXTOS CONSULTADOS.

Albi, Emilio. Teoría de la Hacienda Pública, 2da edición modificada y ampliada, Editorial Ariel Economía, Barcelona, España, junio 1994.

Colectivo de autores, Contabilidad, Auditoría y Fiscalidad. Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana, La Habana, 1995.

Colectivos de autores, Temas de Derecho Administrativo Cubano, tomo I y II, Editorial Félix Varela, La Habana, 2004.

Díaz Pairo, A., Introducción al Derecho de Obligaciones, Editorial Librería Temis, La Habana, 1942.

Escrache, J., Galindo y de Leva, L., & (el. Al). Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. Imprenta de Eduardo Cuesta, Madrid, 1876.

Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español, Editorial, Marcial Pons, Madrid.

Fuentes Quintana, Enrique. Introducción y Presupuesto, Hacienda Pública, Editorial Rufino García Blanco, Madrid, 1991.

García Villarejo, Avelino. Introducción a la Teoría del Presupuesto, Manual de Hacienda Pública, 2da Edición, Editorial Institutos de estudios fiscales, Madrid, 1983.

González Álvarez, L.R., Nuevo método para el registro de las devoluciones en las Tesorerías Municipales de la ONAT utilizando el Versad, en Observatorio de la Economía Latinoamericana, N°. 128, 2010.

Manual de Normas y Procedimientos de la ONAT, 2006.

Marill Rivero, E., “Acerca de la legislación sobre Contratos Económicos”. Revista Jurídica, No. 2, Ministerio de Justicia, La Habana, 1984.

Mederos Sasturain, O., Vocabulario Jurídico, Editorial Oriente, Santiago de Cuba, 1988.

Mazolín, V.P., (et, al.). El Derecho Civil y Comercial en los países capitalistas, traducción del ruso de Noel Chaviano Saldaña, Editorial Pueblo y Educación, La Habana.

Peral Collado, D., Obligaciones y Contratos Civiles, Ministerio de Educación Superior, La Habana, 1980.

Pérez Echemendía, L.P., Arbola Fernández, J.L., Expresiones y Términos Jurídicos, Editorial Oriente, Santiago de Cuba, 2009.

Puig Peña, F., Tratado de Derecho Civil, t.1., Parte General, vol. 1, La norma jurídica, Editorial Revista de Derecho, Madrid, 1957.

Rapa Álvarez, V., Manual de Obligaciones y Contratos, Editorial Félix Varela, La Habana, 2009.

Recasens Fiches, Luis. Tratado General de Filosofía del Derecho, Editorial García Maníes, Imprenta Universidad de México, México, 1959.

Reglamento Orgánico de la ONAT, 2010.

Rodríguez Fonseca, A., "Algunas consideraciones sobre la economía y las instituciones jurídicas". Revista Cubana de Derecho, No. 5, La Habana, 1973.

Roemer, A., Introducción al análisis económico del derecho. Instituto Tecnológico Autónomo de México, Sociedad Mexicana de Geografía y Estadística, México, 1994.

Umansky, I., Del Toro Ríos, JC., Hernández Herrera, R., Benítez Fernández, A., Chaviano Saldaña, N., Santos Cid, CM., Peralta del Valle, MDR., López García, M., Francisco Suero, L., Fonteboa Vizcaíno, A., Gastardi Pico, OE., Carbonell Sotto, AA., Otero Riera, L., Llaguno Barres, JE., Peison Lorenzo, S., y Reyes Hernández, CM., Administración Financiera del Estado Cubano. En: CECOFIS (Ed.) La Habana, 2003.

II- LEGISLACIÓN.

Legislación cubana.

Ley 117 del Presupuesto del Estado, de 23 de Diciembre de 2013.

Ley No. 113 del Sistema Tributario, de fecha 23 de Julio de 2012.

Decreto 308, De las Normas Generales de los Procedimientos Tributarios, de fecha 31 de Octubre de 2012.

Resolución V No. 135, dictada por el Ministro de Finanzas y Precios, de creación de la ONAT, de fecha 20 de Septiembre de 1995.

Acuerdo No. 2915, Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, de fecha 30 de Mayo de 1995

Acuerdo No.2819, del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, de fecha 25 de Noviembre de 1994.

Código Civil anotado y concordado, Ley No. 59 de 16 de Julio de 1987, Editorial de Ciencias Sociales, La Habana, 2011.

III- SITIOS UTILIZADOS.

<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2010/lrga.htm>.

<http://w.w.w.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/categorías-tributarias/categorías-tributarias.htm>.

<http://html.rincondelvago.com/evolución-tributos.html>. Consultado el 1/12/2014.

<http://w.w.w.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/categorías-tributarias/categorías-tributarias.htm>. Consultado el 1/12/2014.

<http://html.rincondelvago.com/evolución-tributos.html>. Consultado el 1/12/2014.

<http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/tributos-impuestos#ixzz3OFqggSsv>.



Anexos.

Anexo 1.

Glosario sobre tributos.

a) Tributo, la prestación pecuniaria que el Estado exige, por imperio de la Ley, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los tributos pueden consistir en impuestos, tasas y contribuciones.

b) Impuesto, el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica con el fin de satisfacer necesidades sociales.

c) Tasa, el tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación de servicio o actividad por parte del Estado.

d) Contribución, el tributo para un destino específico, determinado, que beneficia directa o indirectamente al obligado a su pago.

e) Base Imponible, el importe de la valoración del acto, negocio jurídico, actividad o magnitudes grabadas por el tributo, sobre la cual se aplica el tipo impositivo.

f) 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.

g) Persona natural, la persona física con capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias.

h) 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.

i) Contribuyente, la persona natural o jurídica, al que la Ley impone la obligación de tributar.

j) Retentor, la persona natural o jurídica que por sus funciones o razón de su actividad, oficio o profesión, se encuentra obligada a retener el importe de un impuesto, tasa o contribución para su posterior liquidación e ingreso.

Es responsable directo de la obligación tributaria y una vez efectuada la retención, es el único obligado al ingreso de la cantidad retenida y responde ante el contribuyente por las retenciones efectuadas indebidamente o en exceso y ante el Estado por la no liquidación del impuesto, tasa o contribución, en el tiempo y forma establecida.

k) Responsable, el que sin tener el carácter de contribuyente ni de retentor, debe por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos.

l) Exención, el beneficio que consiste en liberar de la obligación del pago de un tributo determinado.

m) Bonificación, el beneficio consistente en la disminución del tipo impositivo a los efectos del pago de un tributo determinado.

n) Administración Tributaria, es la persona jurídica pública encargada de la recaudación, control, fiscalización y cobranza de los tributos.

o) Registro de Contribuyentes, libros, cuadernos o soportes magnéticos que obran en la Administración Tributaria, en el que se inscriben todos los sujetos obligados al pago por una Ley Tributaria.

p) Año Fiscal, comprenderá un período de doce meses que puede coincidir o no con el año natural. El primer año fiscal, será el período que comienza a partir de la fecha en que el sujeto queda obligado a contribuir y finaliza en el cierre del ejercicio económico.

q) Declaración Jurada, es el documento mediante el cual se hace la determinación de la deuda tributaria por el contribuyente, quien queda obligado con el contenido y exactitud de los datos consignados en ella y puede ser sancionado conforme a derecho si la presenta con inexactitud, incompleta o fraudulenta.

r) Establecimiento permanente, es cualquier lugar de negocios en el que se desarrolle parcial o totalmente, actividades empresariales, mercantiles, industriales y de exploración o extracción de recursos minerales. Se entenderá también como establecimientos permanentes las sucursales y las oficinas.

Anexo 2.

Guía de Observación.

Objetivo: Comprobar como se manifiesta en la práctica la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades.

- 1- En relación con los expedientes de inscripciones en el Registro de Contribuyentes, cuantas corresponden a personas jurídicas.
- 2- Los contenidos tratados en los expedientes de devoluciones de ingresos relativo a si fueron producto de un ingreso indebido o en exceso de los debido al presupuesto del Estado a cuenta del impuesto sobre utilidades.
- 3- Identificación de la dificultad que provoca las limitaciones de la norma en la recaudación de ingresos a cuenta del impuesto sobre utilidades.

Anexo 3.

Guía de Encuesta.

Objetivo: Valorar en el personal económico de las entidades las dificultades que existen relacionadas con las limitaciones de la normativa vigente y la recaudación de ingresos al presupuesto del Estado a cuenta del impuesto sobre utilidades.

- 1- ¿Cuáles son las mayores dificultades que usted considera, inciden en el cumplimiento de la obligación tributaria a cuenta del impuesto sobre utilidades?
- 2- ¿Considera efectivos los por cientos a tener en cuenta para la creación de reservas para contingencias?

Anexo 4.

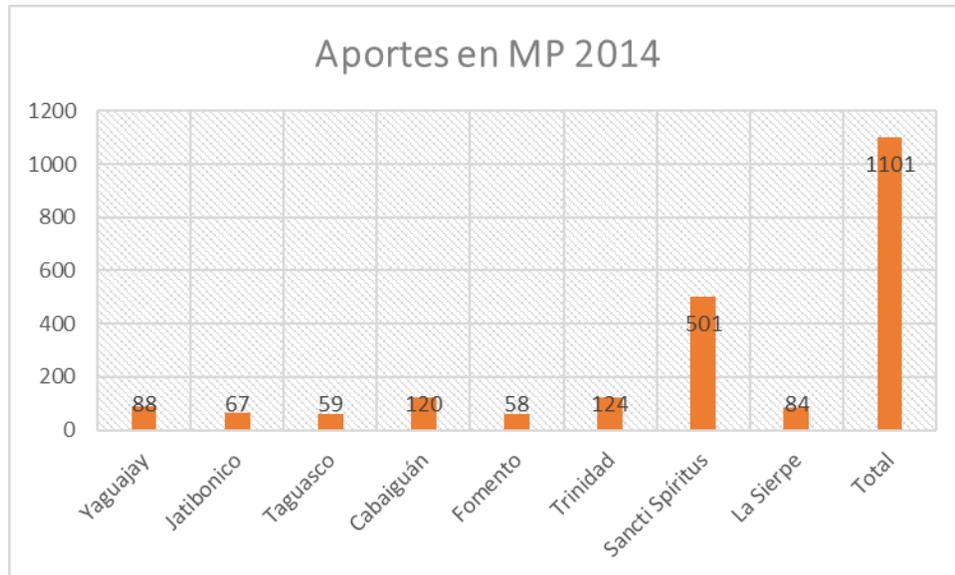


Gráfico 1: Impuesto sobre utilidades en la provincia de Sancti Spíritus.

Anexo 5.



Gráfico 2. Resultados de la encuesta.