

**El costo de la indisciplina fiscal en
la descapitalización de la empresa**

Ivys Dora Marrero Rodríguez

Edición: Liset Ravelo Romero
Corrección: Fernando Gutiérrez Ortega
Diagramación: Roberto Suárez Yera

© Ivys Dora Marrero, 2009
© Sobre la presente edición: Editorial Feijóo, 2009

ISBN: 978-959-250-459-2

EDITORIAL
Feijóo

Editorial Samuel Feijóo, Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas, Carretera a Camajuaní, km 5 ½, Santa Clara, Villa Clara, Cuba. CP 54830

RESUMEN

No liquidar las obligaciones tributarias en los términos establecidos ocasiona que la empresa incurra en gastos financieros que deterioran la eficiencia, eficacia y efectividad de la gestión empresarial, y puede incluso ocasionar la descapitalización de la misma.

El trabajo que presentamos consiste en un análisis por organismos del efecto económico que ocasiona el incumplimiento de la disciplina fiscal en nuestra provincia, de los términos y por cientos de recargos por mora así como del sistema de infracciones y sanciones que actualmente se aplica en Cuba y se realizan propuestas con el fin de disminuir su agresiva incidencia en el marco de la práctica internacional.

INDICE

Introducción / 5

Capítulo I / 9

Capítulo II / 24

Capítulo III / 40

Conclusiones / 48

Recomendaciones / 49

Bibliografía / 50

Anexos

INTRODUCCIÓN

El acuerdo No. 2915 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, de fecha 30 de mayo de 1995, creó la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), con sus atribuciones, funciones y estructura, representadas en todos los municipios del país.

Las administraciones tributarias son organizaciones estratégicas en los sistemas modernos de administración pública y aunque no siempre el reconocimiento social sea explícito o suficiente, una administración tributaria fuerte y sana es un elemento vital para cualquier sociedad, máxime la nuestra, que potencia la satisfacción de necesidades sociales sobre bases universales.

En la actualidad y de forma mayoritaria se considera como primer objetivo irrenunciable de cualquier administración tributaria el fomento de la aceptación social del pago de los tributos e incentivar su cumplimiento voluntario por los sujetos pasivos. Una administración tributaria que garantice el cumplimiento voluntario requerirá de muchos menos recursos que otra que no lo garantice, para obtener un mismo nivel de resultado en la recaudación.

Este marco establece que la administración tributaria en su labor de intermediación debe cumplir con varios cometidos claves como: crear la infraestructura de servicios necesaria para la concreción de la contribución, detectar, reprimir y regularizar a los comportamientos que se alejen de la norma y por la experiencia práctica y contacto directo con los obligados, retroalimentar la norma en aquellos aspectos que sean susceptibles de mejora. No obstante, este objetivo descrito debe cumplimentarse con otro de no menor importancia relacionado con una proyección en la decidida lucha contra el incumplimiento tributario, generando una alta percepción de riesgo en la regularización de la situación fiscal de todos y cada uno de los contribuyentes.

La quinta esencia de los resultados esperados en esta esfera está en que la sociedad y los obligados tributarios en particular perciban que son observados, oportuna y correctamente requeridos cuando exista una desviación en su cumplimiento tributario y en su caso, obligados administrativamente a cumplir con un costo superior a quien en el cual hubieran incurrido si lo hubieran realizado de forma voluntaria.

El concepto de responsabilidad fiscal implica una aplicación mesurada de las normas

fiscales, y teniendo en cuenta que la administración tributaria incide particularmente sobre la competitividad del sistema empresarial, los recargos por mora y las sanciones que se establezcan deben ser proporcionales y graduales al incumplimiento observado.

Tender “puentes de plata”, reforzar el carácter preventivo de todas las actuaciones y mantener una sostenida iniciativa en la propuesta de medidas legislativas, que perfeccionen y adapten el ordenamiento fiscal a las condiciones o realidades que enfrenta la fiscalidad en un país determinado, debe ser el principal objetivo de la administración tributaria.

La presente investigación tiene como estudios precedentes dos trabajos realizados en los años 2004 y 2005, respectivamente. En ambos trabajos se esbozaron los principales problemas relacionados con los costos que representan para el sector empresarial la indisciplina fiscal, así como la repercusión del actual régimen sancionador.

El objetivo general consistió en demostrar la necesidad de modificar los actuales regímenes de recargos por mora y de sanciones e infracciones en cuanto a términos y porcentajes, de forma tal que permitan mejorar los indicadores de eficiencia económica empresarial.

Como objetivos específicos se trazaron los siguientes:

1. Establecer los fundamentos teóricos de la investigación.
2. Caracterizar el régimen sancionador aplicado en Cuba.
3. Establecer la evolución cuantitativa del régimen sancionador y el de recargos por mora en los últimos cinco años en el territorio.
4. Determinar los principales efectos económicos por sectores de la economía en el ámbito provincial, unido a los impuestos con mayores índices de evasión fiscal.
5. Establecer las principales limitantes del actual régimen sancionador de recargos por mora dentro del Decreto Ley 169: “De las Normas Generales y Procedimientos Tributarios de 1997”
6. Proponer la modificación de los términos y porcentajes que permitan integrar el actual régimen sancionador y de recargos por mora cubano dentro de los límites del derecho tributario internacional.

Justificación y Viabilidad de la Investigación

El trabajo demuestra la necesidad de la revisión y cambio del régimen de recargo por mora y el sistema de infracciones y sanciones establecidos en la legislación tributaria vigente teniendo en cuenta lo gravoso que resultan los por cientos establecidos y los términos que se aplican actualmente unido a la doble imposición que implican las sanciones. Esto determinado a través del efecto que provoca en las personas jurídicas el pago fuera de término de las obligaciones tributarias en el incremento de sus gastos financieros por el pago de conceptos tales como multas y recargos.

Hipótesis de la investigación

¿Si son modificados los términos y porcentajes para el cálculo del recargo por mora y el actual sistema de sanciones e infracciones establecidos en las normas generales y procedimientos tributarios, pudieran mejorar los indicadores de eficiencia económica empresarial?

Problema Científico

Los elevados términos y por cientos empleados para determinar los recargos por mora y el actual sistema de sanciones e infracciones, inciden de manera agresiva en la descapitalización empresarial.

De ahí, la necesidad de realizar una revisión y modificación de los mismos con el objetivo de contribuir a mejorar los indicadores de eficiencia económica. Esta investigación tiene un fin práctico, máxime, si se tiene en cuenta que en lo fundamental todo el instrumental tributario se aplica sobre las empresas del sector estatal.

Estructura del trabajo

La monografía está estructurada en tres capítulos. Un primer capítulo donde se aborda todo lo relacionado con el marco teórico de la investigación, así como las principales

características del sistema tributario cubano. Un segundo capítulo donde se exponen los aspectos principales del régimen de recargos por mora y el sistema de infracciones y sanciones en nuestro país, además se comparan los mismos con regímenes sancionadores establecidos en otros países, Y un tercer capítulo, donde se exponen las consecuencias económicas que ocasiona para la empresa la indisciplina fiscal, como resultado del costo que implica para ésta la mora tributaria, y se propone una modificación de los actuales términos e índices, buscando integrar el mismo dentro de los límites establecidos por el derecho internacional tributario. Finalmente, a partir de los resultados expuestos, se establecen las conclusiones y recomendaciones del trabajo.

Capítulo I: FUNDAMENTOS DE LA HACIENDA PÚBLICA. CONCEPTO Y FUNCIONES DEL SECTOR PÚBLICO

La Hacienda Pública es la parte de la Teoría Económica que estudia la intervención del estado en la economía, fundamentalmente, aunque no de forma exclusiva, a través de los procesos de ingresos y gastos públicos, denominada de conjunto actividad financiera del estado. Esta ciencia persigue entender sobre todo la lógica económica que subyace a las actuaciones del sector público, en las dos facetas básicas del análisis económico: cómo resuelve el sector público los problemas de asignación y organización y cómo esto afecta al resto del sistema económico.

No resulta exagerado plantear según Emilio Albi (hacendista español contemporáneo) que es en el estudio de los ingresos públicos y sobre todo del impuesto, el ámbito donde se ha producido la evolución más importante y polémica de la investigación dentro de la economía pública.

El crecimiento e importancia de los sectores públicos son causa de la atención con que se contemplan los problemas hacendísticos de hoy día. A la vez, las funciones de la economía pública se han abierto en amplio abanico en la segunda mitad del siglo XX. La provisión de servicios públicos, dominio tradicional del sector público en las economías de mercado, ha pasado a ocupar un lugar secundario entre sus tareas. Los servicios públicos generales, por ejemplo, absorben por término medio solo una quinta parte de los recursos públicos. La intervención pública en la economía ha aumentado fuertemente en la provisión pública de bienes privados, como la educación, la salud o la vivienda, en las tareas de mantenimiento o sustitución de rentas (subsidios de desempleo, pensiones, etc.) y, en menor medida, en las actividades económicas, sin dejar de lado la actividad empresarial pública o la regulación del funcionamiento de los mercados.

Las funciones que la Hacienda Pública realiza en la economía son las siguientes:

Función de asignación: El sector público realiza una serie de ajustes para obtener, en última instancia, una asignación eficiente de los recursos siempre tan escasos.

Función de redistribución: El sector público pretende corregir la distribución de la renta y

de la riqueza para obtener una distribución más equitativa.

Función de estabilización y desarrollo: El sector público pretende garantizar el funcionamiento estable de la economía impulsándola a conseguir niveles de crecimiento y desarrollo adecuados.

Establecimiento del marco jurídico: Trasciende la teoría económica misma, es una función del Estado al ser éste quien fija las reglas del mercado, la definición de la propiedad, las normas sobre los contratos y las quiebras, las obligaciones mutuas de los sindicatos y los empresarios y toda una variedad de leyes y reglamentaciones que limitan la forma en que se interrelacionan los diferentes miembros de la sociedad.

Existe acuerdo, en cuanto a que en las economías de mercado no se alcanza una distribución justa de la renta y de la riqueza. Dado que el mercado no alcanza la asignación deseada, es necesaria la intervención del sector público para conseguir esta distribución de la renta y de la riqueza. La decisión de alterar la distribución de la renta y de la riqueza es una decisión meramente política. En función de la ideología dominante en la sociedad, los deseos de redistribución serán diferentes.

El funcionamiento de la economía por sí sola, incluso impulsada por el Estado, no consigue un crecimiento sostenido ni un desarrollo óptimo. Una vez que esto se constata se acepta que el sector público debe intervenir para corregir estas alteraciones en el crecimiento y para alcanzar un crecimiento adecuado.

La Teoría de la Hacienda Pública estudia de forma general las intervenciones públicas, según criterios básicos de *eficiencia y equidad*. Estos son los criterios básicos que la economía pública emplea para analizar el diseño o la reforma impositiva. La teoría de la imposición óptima trata de dotar de contenido explícito a los principios impositivos de eficiencia económica y equidad distributiva.

Los problemas de ineficiencia causados por el incumplimiento de una o varias de las condiciones referidas a competencia perfecta, rivalidad, exclusión, información perfecta, mercados completos, (también denominados fallos de mercados), ofrecen una justificación para la acción orientada a la corrección de estos. La intervención del sector público puede aumentar la eficiencia de los mercados utilizando como instrumentos la legislación básica, la regulación, la provisión pública, los impuestos, las subvenciones y las transferencias. La equidad distributiva ofrece, asimismo, una intervención del sector

público en una economía de mercado, bien para canalizar la redistribución voluntaria, bien para hacer efectivas las metas colectivas de equidad. No obstante, es importante señalar que estos criterios resultan insuficientes para justificar la intervención del sector público en la economía por lo cual deben ser completados con otros principios impositivos: sencillez y flexibilidad.

Tradicionalmente, la tarea básica del sector público ha sido la de garantizar la administración del Estado: servicios generales de la administración, defensa nacional, orden y justicia. A ésta se le han unido dos funciones esenciales: desarrollar la política de bienestar social y organizar servicios comunes que de otra forma no se producirían en la medida socialmente deseable (infraestructuras, sanidad, educación, etc.) Al conjunto de agentes económicos que realizan estas actividades se le denomina *Administraciones Públicas*, Sector Público administrativo o Sector Público en sentido estricto.

Los instrumentos de los que dispone el Sector Público para conseguir estabilización y desarrollo son:

- a) Política fiscal: Es el conjunto de actuaciones del sector público vía gastos e ingresos.
- b) Política monetaria: Es el conjunto de actuaciones tendentes a controlar la masa monetaria: Tipos de interés, oferta del crédito, moneda en circulación, etc.

Hoy se sabe que las políticas fiscal y monetaria no son suficientes para lograr un óptimo crecimiento y desarrollo, por eso se empiezan a utilizar políticas estructurales.

1.1 Finanzas públicas

Las Finanzas públicas constituyen pues, la actividad económica del sector público, con su particular y característica estructura que convive con la economía de mercado, de la cual obtiene los recursos y a la cual le presta un marco de acción. Entonces concluimos que el Estado para poder realizar sus funciones y afrontar sus gastos, debe contar con recursos, y los mismos se obtienen a través de los diferentes procedimientos legalmente estatuidos y preceptuados en principios legales constitucionales.

Estos recursos los podemos agrupar en : 1) recursos patrimoniales ; 2) recursos de las empresas estatales; 3) recursos gratuitos; 4) recursos tributarios ; 5) recursos derivados de sanciones patrimoniales; 6) recursos monetarios, 7) recursos del crédito público.

1.2 Recursos tributarios

Analizando los recursos tributarios como fuente de ingresos del estado nacional, mencionamos que son aquellos que el estado obtiene mediante el ejercicio de su poder, es decir, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de los administrados, en la forma y cuantía que las mismas establecen.

La característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley en la cual tiene su origen, pero dicha obligatoriedad se encuentra enmarcada dentro de las limitaciones que emergen de la Constitución Nacional.

En el estado moderno constitucional y, especialmente, en la economía liberal, la que está fundada en los principios de la propiedad privada y de la iniciativa individual, prevalecen los recursos tributarios, como frutos del poder que el mismo ejerce.

1.3 Los tributos. Características generales

Podemos delimitar o definir jurídicamente el tributo como una obligación de dar una suma de dinero establecida por ley, conforme al principio de capacidad, en favor de un ente público para sostener sus gastos. No es el estado, sin más, el que obliga a pagar el tributo, sino que es el Estado legislador, o más precisamente la Ley, la que hace nacer de la realización de ciertos hechos, la obligación de pagarlo. La ley confiere al Estado el poder de exigir de quien está sujeto a la norma aquella prestación que llamamos prestación tributaria o, de forma más breve, tributo. <<La relación obligatoria (tributaria) es una relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una parte (acreedor) tiene la facultad de exigir una prestación de la otra (deudor)>>. Es posible diferenciar la

actuación del poder tributario desde dos planos bien diferenciados, emanación de normas jurídicas que disciplinan los ingresos tributarios de Estado y, en segundo lugar, un plano concreto, en el que la administración aplica de forma efectiva estas normas jurídicas.

La Ley General Tributaria, sin significar por ello una excepción en los ordenamiento jurídicos del entorno internacional, concede una importancia de primer orden (en el ordenamiento jurídico tributario), a la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, al decir que son:

- a) Tasas, aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.
- b) Contribuciones especiales, aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.
- c) Impuestos, los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

La importancia cuantitativa de los impuestos, como mecanismo de financiación del gasto público, justifica el protagonismo que la teoría de la imposición presenta hoy dentro del ámbito de la Hacienda Pública.

La definición de impuesto coincide con la de tributo. Y ello es así porque los impuestos son los tributos que mejor y más se pliegan o adaptan al concepto o idea general de tributo. El impuesto no ofrece, como ofrecen contribuciones especiales y tasas, ninguna característica añadida o excepcional, frente a la idea general de tributo que justifique, asimismo, un régimen jurídico excepcional o especial frente al régimen general de los tributos.

Por ellos podemos decir, si se quiere y como muchas veces se hace, que los impuestos son aquellos tributos que no son tasas ni contribuciones especiales, siempre que con

ello hagamos ver que las tasas y contribuciones especiales poseen ciertas características que excepcionalmente les apartan del régimen previsto, que en general se establece para todos los tributos por el ordenamiento jurídico.

Los impuestos son, con mucho, la parte cuantitativa y cualitativamente más importante y de aplicación más generalizada de nuestro sistema tributario y sobre cuya imagen se ha configurado, general y fundamentalmente, el régimen jurídico de todos los tributos, régimen jurídico, puede decirse así, excepcionado, notoriamente, por tasas y contribuciones especiales.

Se puede concluir así, que los impuestos son tributos de régimen general frente a contribuciones especiales y tasas, regidas por normas especiales.

Los elementos del impuesto y algunas clasificaciones:

En cualquier figura impositiva cabe distinguir ocho elementos esenciales. Ellos son:

1. Sujeto activo: Se suele hablar del sujeto activo, que es el estado (el que establece el impuesto).
2. Sujeto pasivo: Persona natural o jurídica que está obligada por la ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias (contribuyente).
3. Hecho imponible: Aquella circunstancia cuya relación, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria.
4. Base imponible: Es la cuantificación y valoración del hecho imponible. Se trata en general de una cantidad de dinero, pero también puede tratarse de otros signos. En algunos impuestos cabe también hablar de base liquidable, que es resultado de aplicar a la base imponible determinadas recaudaciones previstas por la ley.

Para determinar la base se pueden diferenciar dos métodos, el sistema de evaluación directa, basado en la elaboración de cálculos apoyados en documentos y datos contables y sustentados en tres pilares como son: la declaración voluntaria del contribuyente, mecanismos adecuados de inspección con objeto de detectar situaciones de no declaración y eventuales falsedades en las declaraciones efectuadas y, por último, la aplicación de un régimen de sanciones efectivas en los casos en que la inspección y los tribunales así lo decidan.

El otro método es el sistema objetivo o indiciario para estimar la base imponible.

1. Tipo de gravamen: Es aquella proporción o cantidad que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o

variable.

2. Cuota Tributaria: Cantidad que representa el gravamen, y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible o liquidable.
3. Deuda Tributaria: Es el resultado de reducir la cuota como posibles deducciones (incentivos de política económica, bonificaciones, impuestos ya pagados) y de incrementarla con posibles recargos (de carácter legal, intereses de demora y sanciones).
4. Elementos temporales: Debe distinguir diversas fechas claves en el ciclo de la vida del impuesto: las fechas en que se origina y termina el periodo impositivo, fecha de declaración y de recaudación de pagos y fecha de prescripción.

Los impuestos, como categoría más representativa del financiamiento del estado, se pueden clasificar de acuerdo con un grupo de criterios relevantes a los efectos de su sistematización y evaluación de su incidencia en el sistema económico. Entre los criterios más relevantes encontramos:

1. Según la naturaleza económica de los flujos o stocks gravados pueden ser:
 - Impuestos que gravan a la renta.
 - Impuestos que recaen sobre el patrimonio o riqueza.
 - Impuestos que afectan el consumo de bienes y servicios.
2. Según las características de la base imponible se clasifican en:
 - Impuestos directos.
 - Impuestos indirectos.

Para encuadrar una figura concreta dentro de un tipo u otro se utilizan comúnmente tres criterios complementarios: el administrativo, el de incidencia y el de la forma en que se aprecia la capacidad contributiva.

Se consideran directos aquellos impuestos que se recaudan a partir de un registro, donde se conoce la identidad del contribuyente en periodos predeterminados, donde este contribuyente soporta realmente la carga tributaria y la capacidad contributiva es apreciada de manera individualizada.

Son indirectos los impuestos que se pagan anónimamente y de forma irregular y dispersa, por ejemplo al comprar un bien sujeto a un impuesto a las ventas. La capacidad económica es apreciada de forma indirecta y el que usualmente lo aporta lo traslada mediante el sistema de precios al consumidor, que finalmente se erige en el sujeto gravado.

3. Según el vínculo que se establezca entre el responsable tributario y el objeto imponible se clasifican en:
 - Impuestos personales.

- Impuestos reales.

Son impuestos personales aquellos en que el hecho imponible viene establecido con referencia a una persona determinada.

Por su parte, los impuestos reales son aquellos que gravan manifestaciones de riquezas o cosas sin una relación directa con una persona en concreto.

4. Según se aprecien las condiciones particulares del sujeto pasivo se clasifican en:

- Impuestos objetivos.
- Impuestos subjetivos.

Si se consideran las condiciones o circunstancias particulares de cada contribuyente estamos ante la presencia de impuestos subjetivos; si, por el contrario, no las atiende es objetivo.

1.4 Sistema Tributario

Vistos estos conceptos es necesario definir el Sistema Tributario como elemento integrador. Por Sistema Tributario se entiende el conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico vinculadas al programa del Estado en la captación de recursos financieros mediante la aplicación de su poder de coacción, supeditados a la consecución de determinados fines u objetivos.

Entre sus componentes esenciales encontramos los principios de imposición y la política tributaria, la estructura tributaria, los cuerpos jurídicos sustantivos y adjetivos y el conjunto de medios institucionales denominado como administración tributaria, todos ellos estrechamente relacionados.

El establecimiento de un tributo determinado y, con más razón, de un sistema tributario, debe responder a determinados objetivos económicos y sociales que se plantea una determinada sociedad, teniendo en cuenta los efectos globales e individuales que producen su aplicación. Un importante papel en la estructuración del sistema tributario y sus diferentes figuras lo juegan los principios de la imposición.

Los principios impositivos son preceptos o directrices fundamentales que constituyen el basamento normativo para la ordenación de los tributos dirigidos a la consecución de determinados objetivos.

Estos principios permiten evaluar la justeza, racionalidad y eficiencia del ordenamiento tributario. Ellos se dividen en tres grupos:

1. Principios fundamentales.
2. Principios de administración eficiente.
3. Criterios de reparto de la carga tributaria.

Los principios generales de la imposición están estrechamente vinculados con los objetivos de mejorar la asignación de los recursos productivos, distribuir los ingresos y la riqueza de una forma justa y lograr una estabilidad y desarrollo de la economía.

El sistema tributario debe ser equitativo en la distribución de las cargas fiscales entre los diferentes sujetos, de tal forma que el reparto de los impuestos sea justo. Indudablemente el concepto de justicia social es un concepto histórico y clasista y su concreción práctica dependerá, en gran medida, del contenido social que se aplique. Históricamente ha sido el principio más importante y eje fundamental en la ordenación del sistema.

De este principio se desprenden cuatro criterios fundamentales:

-La generalidad, la igualdad, la proporcionalidad y el carácter redistributivo.

- El criterio de la generalidad parte de que todas las personas jurídicas o naturales, en tanto tengan capacidad de contribución, deben estar sometidas a imposición, ya que todos son beneficiarios de la actividad del estado.

-La igualdad, a los efectos tributarios, se interpreta como que todas las personas con igual o parecidas situaciones relevantes deben recibir el mismo trato.

Aquellas que no se encuentren en idéntica situación deberán recibir un trato fiscal diferenciado. Estos criterios de interpretación de la justicia dan lugar a dos conceptos de equidad fiscal: horizontal y vertical.

En resumen, en la tributación es necesario tratar de forma igual a los iguales y de forma desigual a los que lo sean.

Hay otro requisito relacionado con la equidad que debe cumplir un sistema tributario eficiente y es la aplicación uniforme y estricta de la legislación fiscal en todo el territorio de un país, ya que el fraude y la evasión fiscal conspiran contra la esencia de una tributación equitativa.

1.5 Las Normas Generales y Procedimientos Tributarios

El concepto de Sistema Tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición. Debe responder a los fines de la política económica del estado, a la idea de vida social que el estado quiera realizar.

Las normas y procedimientos tributarios son en una primera aproximación pautas de conducta y una sucesión de actos y trámites que caracterizan la actuación de la Administración Tributaria y los obligados en la realización de la relación tributaria. La importancia de su conocimiento y observancia es clave para cualquier administrador tributario ya que tiene que ver con la aplicación concreta de la normativa sustantiva para cada caso concreto.

Los procedimientos tributarios configuran el marco jurídico en el que comúnmente se desenvuelve el actuar de las administraciones tributarias en sus relaciones de derecho y de obligación con los contribuyentes.

El marco común de relación entre los ciudadanos y la administración es lo que podríamos denominar el régimen jurídico administrativo, que implica un conjunto de normas y principios generales de la actuación administrativa que también se reflejan en el orden tributario, y abarca desde las normas y criterios delimitadores de la competencia de los órganos administrativos hasta la actuación de la Administración y de los contribuyentes en el tiempo.

Estas normas abarcan: la forma y lugar de presentación de escritos, la actuación por medio de representante, la lengua utilizada en las relaciones de los ciudadanos con la administración, la necesidad de que la administración motive sus decisiones, el modo de comunicar a los contribuyentes los actos administrativos que les afecten y las garantías y trámites irrenunciables en todo procedimiento administrativo, incluido el procedimiento tributario.

Los procedimientos tributarios de toda índole, desde los que tienen por objeto la identificación y registro de los contribuyentes hasta los que tienen por objeto la comprobación de su situación tributaria, pasando por los de apremio del deudor y embargo de sus bienes, tienen en común el ser procedimientos administrativos que, como sucesión de actos y trámites, tienen una secuencia que pasa por una fase de iniciación, otra de desarrollo y otra de terminación, y cuyo objeto es la producción de una declaración de voluntad de la Administración, que tiene su incidencia en los derechos y obligaciones del contribuyente.

Los procedimientos tributarios pueden iniciarse de oficio o a instancias del contribuyente. Entre los primeros se encuentran los procedimientos de comprobación, inspección o auditoría fiscal y entre los segundos, aquellos a través de los cuales los particulares pretenden el reconocimiento de algún derecho, como pueda ser el derecho a la devolución de un impuesto. En estos casos, el procedimiento se inicia mediante la presentación de una solicitud o instancia por parte del administrado, que puede venir acompañada de documentos en los que pretende apoyar su pretensión.

Una vez iniciado el procedimiento, bien de oficio por la administración, bien a solicitud o instancia del contribuyente, surgen los actos de trámite necesarios para la instrucción y desarrollo adecuado del mismo a fin de que pueda llegar a su terminación razonada.

Esta fase debe ser presidida por dos principios esenciales:

- Impulsión de oficio.
- Celeridad.

En esta fase del procedimiento, deben respetarse siempre dos derechos o garantías a favor del ciudadano:

1. Derecho a conocer en todo momento cuál es el estado de tramitación del procedimiento, en qué fase se encuentra y qué trámites restan por realizar.
2. Derecho a la audiencia, es decir posibilidad de que antes de que se tome la decisión por parte de la administración, pueda el contribuyente conocer el contenido del expediente y hacer las alegaciones que considere que deban ser tenidas en cuenta para la toma de decisión.

Todo procedimiento administrativo debe concluir con un pronunciamiento expreso de la administración, sea para reconocer un derecho a favor del administrado, sea para exigirle el cumplimiento de una obligación.

La resolución debe ser congruente con lo actuado y referirse necesariamente a lo que constituye la petición del contribuyente—si es a su instancia el procedimiento que se ha iniciado—sin que sea posible en estos casos que la situación del peticionario empeore respecto a la que constituye el punto de partida de la petición. Esta última limitación no rige obviamente para los procedimientos iniciados de oficio. También es posible que el desistimiento o la renuncia del administrado ponga fin al procedimiento o que, pese al obligatorio impulso de oficio, existan obstáculos insalvables en el procedimiento que hagan imposible su continuación.

Un concepto básico es el de la Deuda Tributaria que representa la cantidad adeudada

por el sujeto pasivo de la obligación tributaria en concepto de tributo que incluirá, de proceder, los recargos y sanciones.

Están definidas dos formas de determinación de la deuda tributaria:

1. Auto declaración: el contribuyente construye la base imponible, aplica los tipos impositivos vigentes e ingresa el impuesto por él determinado, incluyendo los recargos correspondientes, conforme a la legislación.
2. Determinación Administrativa: Se determina la deuda mediante resolución de la autoridad facultada como resultado de una acción de fiscalización, regularización o comprobación de la administración, o en determinados impuestos sobre la base de los datos aportados realiza la liquidación

1.5.1 Régimen de recargos

El no pago en el término establecido de la deuda tributaria constituye en mora al obligado, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la administración tributaria y con independencia de las sanciones a que el incumplimiento diere lugar.

El recargo por mora no es una sanción sino un mecanismo en que el Fisco se resarce del no ingreso en los términos establecidos de los montos de la deuda tributaria.

El fisco no queda suficientemente protegido con que se establezca la obligatoriedad de la ley fiscal, se impongan sanciones y se reconozca al Estado cierta prelación para poder hacer efectivos los impuestos, si no se ponen a disposición de la Hacienda procedimientos legales rápidos en los cuales pueda ejercer la acción coactiva fiscal para llegar a recibir los impuestos devengados, aun sustrayendo los bienes de los contribuyentes que no pagan puntualmente.

El procedimiento de 'apremio fiscal' es exclusivamente administrativo, sin perjuicio de que los contribuyentes puedan acudir a los tribunales para hacer valer los derechos que le han sido negados.

1.5.2 Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias

La culminación de la configuración del riesgo que los contribuyentes asumen al incurrir en algún incumplimiento, está vinculada a la imposición de las sanciones tributarias.

El impacto de la sanción tendrá que ser de tal orden que signifique que entre el costo para el contribuyente del cumplimiento voluntario y el cumplimiento forzado exista una

diferencia, donde el segundo supuesto le resulte más gravoso.

1.6 Régimen de recargos por mora y Sistemas de infracciones y sanciones en diversos países

Durante la revisión bibliográfica realizada, se pudo apreciar cómo se miden las infracciones y sanciones, ya que el sistema impositivo en cada país adopta distintas modalidades, en muchos de los cuales la determinación de la tasa del interés monetario es equivalente al promedio de la tasa de usura (tasa de interés activa promedio) fijada según certificación expedida por las organizaciones bancarias de cada país.

La potestad de establecer reglamentos en materia tributaria corresponde generalmente a los jefes de gobierno y al Ministerio encargado de la Hacienda Pública. La gestión tributaria corresponde, como norma, al órgano financiero del país; en algunos casos las provincias y los municipios están facultados para establecer y exigir tributos, dentro de los límites que les sean fijados por sus respectivas constituciones y leyes.

En Argentina la Administración Federal de Ingresos Públicos se rige por la Ley 11.683. Ley de Procedimiento Fiscales, Texto Ordenado en 1998, última actualización 18 de febrero de 2003, la cual establece que el pago de los tributos determinados deberá ser efectuado dentro de los quince días de notificada la liquidación respectiva; que por el período comprendido entre el vencimiento y el día del efectivo depósito, se pagará un recargo resarcitorio sobre el monto original equivalente a la tasa activa para descuento de documentos comerciales a 30 días del Banco de la Nación Argentina, incrementada en un 19,55 %, correspondiente al último día hábil de cada mes, calculada en forma mensual, acumulativa y vencida; y transcurridos los primeros quince días del vencimiento y hasta el primer mes de mora, un recargo punitivo del 1,955 % sobre el monto original. Después del primer mes de mora y hasta el día del pago efectivo este recargo se incrementará al 6,955 %. Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince días de notificadas. En cuanto a los Intereses punitivos, cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutoriadas, los importes respectivos devengarán un interés punitivo computable desde la interposición de la demanda. La tasa y el mecanismo de aplicación serán fijados con carácter general por la Secretaria de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, no pudiendo el tipo de interés exceder en más de la mitad la tasa que deba aplicarse.

La Dirección General de Impuestos Nacionales de Colombia se rige por la Ley General

de Procedimiento Tributario, Estatuto Tributario (Libro Quinto) Ordenado de 1989, actualizado por última vez el 24 de enero de 2003, la cual establece que los contribuyentes que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago. La totalidad de los intereses de mora se liquidarán sobre la base de la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, dicha tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, la cual, para efectos tributarios, será equivalente al promedio de la tasa de usura según certificación que expida la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior, disminuida en el 5 %. Esta tasa de interés será determinada cada cuatro meses, y la misma se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo. El valor mínimo de cualquier sanción será equivalente a la suma de diez mil pesos. La reincidencia aumenta el valor de las sanciones. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos años siguientes a la comisión del hecho sancionado. La reincidencia permitirá elevar las sanciones pecuniarias hasta en un 100 % de su valor.

En México, el Código Fiscal de la Federación (2001), con una última actualización el 30 de enero de 2002, es aplicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La legislación regula que si el ingreso se efectúa dentro de los dos meses siguientes al vencimiento de la fecha de pago se aplicaría un recargo de mora del 5 % de la deuda; si el ingreso se efectúa con posterioridad a los dos meses, pero antes de iniciarse la vía de apremio, el recargo de mora que se aplicaría sería del 20 %.

Si el ingreso de las cuotas se realiza una vez que haya sido notificada y reclamada la deuda por el órgano en cuestión, es decir, una vez iniciada la vía de apremio, se aplica un recargo del 20 %; si se efectuara durante el período voluntario, en tanto no se inicie la vía de apremio, el recargo de mora será del 20 %; y si se realizara después de iniciarse la vía de apremio, el recargo de apremio sería del 35 %.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de la República Bolivariana de Venezuela, rige su comportamiento tributario por el Código Orgánico Tributario, Ley No. 42, de fecha 17 de octubre de 2001, última actualización 6 de septiembre de 2002, el cual regula la tasa de interés activa promedio ponderada según los seis principales bancos comerciales y universales con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, fijadas por el Banco Central de Venezuela. Por ejemplo, para los meses de enero, febrero, marzo, abril y mayo de 2004 se fijaron en 18,91 %; 18,70 %; 17,75 %; 18,22 % y 18,65 % respectivamente, por lo que

para el cálculo de los intereses de mora causados por las obligaciones tributarias, y en todos esos meses, se aplicaron dichas tasas incrementadas en 1,2 veces. El tipo impositivo es variable, con rentas desde 0.01 bolívares hasta 2 000 bolívares es del 20 %; con rentas en exceso de 2 000 bolívares es del 30 %. En la actualidad el valor de la Unidad Tributaria es de 19,400 bolívares. La obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivale a la tasa máxima activa bancaria incrementada en 20 %, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

A los efectos indicados, la tasa será la máxima activa bancaria fijada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. La Administración Tributaria deberá publicar dicha tasa dentro de los 10 días continuos anteriores al inicio del mes. De no efectuar la publicación en el lapso previsto se aplicará la última tasa máxima activa bancaria que hubiera publicado la administración. Habrá reincidencia cuando el imputado después de una sentencia o resolución firme sancionadora, cometiere uno o varios ilícitos tributarios de la misma índole durante los 5 años contados a partir de aquellos. Las multas se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

El Código Tributario del Uruguay, basado en el Decreto-Ley No. 14.306 del 29 de noviembre de 1974, Texto Ordenado 1996, con una última actualización el 7 de febrero de 2003, establece los tipos de infracciones tributarias, entre ellas la mora; la cual se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido. La tasa del recargo por mora será de carácter mensual, capitalizable cuatrimestralmente y se calculará incrementando en un 10 % la última tasa media trimestral del mercado, publicada por el Banco Central del Uruguay, para operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores a un año. La multa será del 5 % del tributo no pagado en plazo, cuando el mismo se abonase dentro de los cinco días hábiles siguientes al de su vencimiento; si el pago es posterior la multa será del 20 %. El recargo mensual, que se calculará día por día, será fijado por el Poder Ejecutivo y no podrá superar en más de un 10 % las tasas máximas fijadas por el Banco Central del Uruguay o, en su defecto, las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores de un año. Los organismos recaudadores podrán, por acto fundado, en la forma que establezca la reglamentación, aceptar el pago sin multa ni recargos, realizado por aquellos contribuyentes con antecedentes de buen pagador, de por lo

menos un año, siempre que lo efectúen dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria.

En España la Agencia Estatal de Administración Tributaria se rige por la Ley 230/1963, del 28 de diciembre de 1963, General Tributaria, cuya última actualización data del 1^{ro} de enero de 2002. Para las leyes españolas la falta de pago consiste en el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que este se haya producido, la deuda estará constituida esencialmente por la cuota y liquidada a cargo del sujeto pasivo, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos y el interés de demora que equipara el valor con el interés legal del dinero, que será el interés del dinero el día que comience el devengo de aquel, incrementada en un 25 %. Por ejemplo, si el interés del dinero es un 2 % se le suma el 25 % del mismo, dando como resultado el 25 % ($2 \% \times 0,25 = 0,5 + 2 \% = 2,50$), exigiéndose de igual modo intereses de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos, o prórrogas de cualquier tipo. Las infracciones tributarias se sancionarán según los casos, mediante:

Multa pecuniaria, fija o proporcional. La multa se aplicará sobre las cantidades que hubieran dejado de ingresarse. . Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales por 5 años. . Prohibición para celebrar contratos con el estado por cinco años. . Suspensión (por un año) del ejercicio de profesiones oficiales, empleos o cargos públicos.

Capítulo II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN CUBA

2.1 Antecedentes

2.1.1 La etapa colonial y La República

Los impuestos fueron introducidos en Cuba, al igual que en otras tierras de América, por los conquistadores españoles, en el siglo XV. En su afán de cristianizar y colonizar a los habitantes aborígenes a través de la difusión del evangelio, en las tierras conquistadas, se dispuso que se les instruyera sobre el pago del diezmo a la Iglesia y de los tributos al rey.

Los tributos de estos primeros siglos se caracterizaban por su desorden, y se aplicaban impuestos y otros gravámenes conforme a las necesidades del estado español, lo que provocaba una verdadera confusión.

La etapa colonial se caracterizó más bien por la proliferación legislativa y la contradicción de sus normas tributarias, que beneficiaban a la colonia en detrimento de los nacionales; recayendo la mayoría de la carga pública en la población desposeída, cuyos ingresos se destinaban a sostener al régimen y sus aparatos represivos, cubrir los déficit presupuestarios, mientras el país carecía de elementales beneficios como la enseñanza, la salud y caminos para su desarrollo.

Los siglos de coloniaje español transmitieron sus formas de tributar y de realizar los registros contables, pero también la de defraudar y no pocos representantes de la colonia española regresaban ricos a su país.

En los primeros años de constitución de la República, en nuestro país se continuó aplicando, básicamente, el sistema impositivo heredado de España y de la intervención norteamericana.

Para enfrentar los impagos la Administración Tributaria aplicaba disposiciones como la encontrada en la *Agenda de la República de Cuba* del año 1905, donde se detalla la Orden No. 501 de 11 de diciembre de 1900, la cual en su artículo 14 expresa "Terminado el mes de plazo que se concede a los deudores por impuesto del Estado y Municipales de carácter distinto al de las contribuciones expresadas anteriormente para satisfacer

sus descubiertos sin recargo, se les notificará el quedar incursos en el recargo del 5 por 100, concediéndoles diez días para el pago; si transcurridos estos no lo verifican, se procederá al apremio de segundo grado en otro recargo del 10 por 100 y embargo de rentas, bienes muebles ó semovientes.” “Si tampoco satisfacen su adeudo y recargos dentro del plazo de dos meses, se procederá contra los bienes muebles ó inmuebles que posean.”

En el artículo 199 del libro *Legislación Municipal y Provincial de Cuba* de 1955, se plantea que se cobraría el 10 % sobre el importe del adeudo, “Dentro de los cinco días siguientes a la terminación del plazo señalado para el pago voluntario, el tesorero presentará al Alcalde las relaciones, por conceptos, de los contribuyentes morosos; al pie de dichas relaciones el Alcalde declarará que los contribuyentes de que allí se trata, han incurrido en el recargo de diez por ciento sobre el importe del adeudo, a partir del día siguiente al en que expiró el plazo para el pago voluntario.”

El artículo 2 especifica que “Vencido el plazo que para el pago voluntario concede la Ley respecto al adeudo de que se trate, sin haberse abonado, el Alcalde declarará al deudor, moroso e incurso en un recargo equivalente al 10 por ciento sobre el importe de la cantidad adeudada.” “En el mismo acto se dispondrá que se requiera de pago al deudor y que de no efectuarlo, se proceda al embargo de bienes de su propiedad que garantice el cobro del adeudo, recargo y gastos del procedimiento, o en su cargo, al nombramiento de un Interventor conforme a las disposiciones vigentes.”

2.1.2 Etapa revolucionaria

El triunfo de la Revolución creó las condiciones políticas necesarias para que el Estado revolucionario encausara correctamente el desarrollo económico y, a la vez, una redistribución más equitativa de la riqueza, posibilitando el acceso de todas las capas de la sociedad a la salud pública, a la educación y a otros beneficios que les habían sido negados anteriormente.

En julio de 1959, se dictó la Ley 447/59 denominada de Reforma Tributaria, así como su reglamento, la cual derogó y dejó sin efecto 104 formas impositivas vigentes hasta la fecha, ratificaba 8 y agrupaba el Sistema Tributario en un cuerpo que contenía diez grandes conceptos:

Impuesto general sobre ingresos (retribución del trabajo, capital,

utilidades).

- . Impuesto complementario sobre ingresos personales.
- . Impuesto sobre compra-venta.
- . Impuesto sobre consumo.
- . Impuesto sobre producción del azúcar.
- . Impuesto sobre transporte terrestre.
- . Impuesto sobre derechos reales y transmisión de bienes.
- . Impuesto sobre documentos.
- . Impuesto sobre acciones al portador.

En lo referente a los recargos por mora, en dicha ley se estipulaba un recargo del 5 % de lo adeudado hasta 2 meses de demora, 10 % cuando la demora no pase de 1 año, y 15 % cuando la demora sea mayor de 1 año, salvo que se disponga otra cosa. En el recargo por apremio, se aplicaba un 10 % sobre el total adeudado; y en las multas, 20 % del total del impuesto, hasta 2 veces el importe del mismo.

Como consecuencia de la nacionalización de las grandes empresas privadas nacionales y las que mantenían aún capital norteamericano, se dictó una nueva Ley Fiscal, la 998 del 5 de enero de 1962, que sustituyó a la Ley Fiscal 447, que además de simplificar el sistema fiscal, suprimió todo estímulo a la inversión privada, e incluyó nuevos conceptos en el orden tributario, tales como:

- . Empresas privadas
- . Empresas estatales
- . Contribución a la Seguridad Social
- . Trabajadores por cuenta propia.
- . La escala progresiva, etc.

A la vez redujo el sistema impositivo a:

- . Impuesto sobre ingresos, (rentas).
- . Impuesto sobre ingresos brutos.

- . Aporte de las empresas estatales.
- . Contribuciones a la Seguridad Social.
- . Transporte terrestre.
- . Transmisión de bienes.

- . Impuesto sobre documentos.
- . Impuesto sobre bienes de consumo.
- . Impuesto sobre utilidades.
- . Impuesto sobre el capital cubano invertido en el extranjero.

En junio de 1967 se dictó la Ley 1213, que modificó en gran medida la Ley 998 del 1962, suprimió una serie de figuras impositivas y eliminó el sistema impositivo al sector estatal.

En el artículo 50, se detallan los recargos, “Los que incurran en mora quedarán incurso en un recargo ascendente al: a) 10 por ciento de lo adeudado, cuando el pago no se demore más de un mes; b) 15 por ciento de lo adeudado, cuando el pago se demore más de un mes y no exceda de tres meses; c) 20 por ciento de lo adeudado, cuando se demore más de tres meses y no exceda de un año; y d) 50 por ciento de lo adeudado, cuando exceda de un año.”

En la Ley 1213 las infracciones tributarias eran sancionadas de la siguiente forma:

a) Las simples con multas de 100 a 5 000 pesos por cada infracción, además de las que proceden con arreglo a las letras b) y c) siguientes. Si la infracción consistiera en el incumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral establecidas, la sanción consistirá en multa de 500 a 25 000 pesos.

b) Las de omisión con multas del 10 % de la deuda tributaria ocultada.

c) La de defraudación con multa del triple de la deuda tributaria defraudada.

d) Las de contrabando, con las previstas en la ley de esa materia.

Las infracciones simples por incumplimiento de obligaciones de índole contable y registral, se sancionaban por la administración teniendo en cuenta la repetición del hecho que da origen a la infracción y la trascendencia de esta última.

La cuantía de la multa podía alcanzar hasta 1 000 pesos en los casos de negligencia simple, hasta 10 000 pesos en los de negligencia grave, hasta 20 000 pesos en la omisión total de contabilidad, y hasta 25 000 pesos en los de falsedad.

Las sanciones se reducían o dejaban sin efecto, por ejemplo si el infractor —sin previo requerimiento— cumpliera sus obligaciones, aunque lo hiciera fuera del plazo.

De 1967 hasta la década de los ochentas se produjo una reducción significativa del papel y de los instrumentos del sistema fiscal. En esta dirección influyeron la casi total desaparición de las relaciones monetario mercantiles; el predominio casi absoluto, de la propiedad estatal y el mecanismo de transferencia de la masa de las ganancias de las empresas en forma de Aportes al Presupuesto hacían inoperante el uso de los instrumentos de la política fiscal. Ello explica que en toda la década de los ochentas en materia fiscal solo se aprobaran algunas disposiciones legales de carácter específico que regulaban el tratamiento impositivo de algunos sectores que así lo reclamaban.

La cronología siguiente permite ilustrar los antecedentes y la evolución del sistema fiscal en Cuba antes de 1994:

- . Ley 447, reforma tributaria de 1959.
- . Ley 863, sobre la ganancia del sector privado en 1960.
- . Leyes 998 y 1213 de 1967, que establecen las obligaciones fiscales del sector privado.
- . Decreto-Ley 44 de 1981, que establece obligaciones fiscales para el sector estatal.
- . Decreto-Ley 50 de 1982, que plantea obligaciones fiscales para el sector mixto con capital extranjero. . Decreto-Ley 66 de 1983 que establece las obligaciones fiscales para el sector agropecuario, cooperativo y campesinos individuales.

Antes de 1994 las legislaciones fiscales vigentes carecían de un enfoque sistémico por su dispersión legal debido a su formulación en diferentes etapas del desarrollo y por carecer de unidad, integridad y uniformidad. Además, la estructura tributaria había sido diseñada por partes respondiendo a los requerimientos y particularidades de diferentes sectores de la economía. Muchas figuras tributarias se encontraban desactualizadas en relación con la práctica internacional, en tanto que otras, aunque instituidas no se aplicaban.

2.2 La Reforma Tributaria en Cuba

La sociedad cubana a mediados de la década de los noventas fue testigo de la realización de una profunda reforma tributaria que removió los cimientos fiscales de nuestra economía.

La consecución de esta reforma se corresponde con una estrategia general económica y social que adoptó el país para enfrentar los embates de la crisis económica que se desencadenó a partir de los finales de la década de los ochentas, originada por el impacto negativo de factores de gran trascendencia y la necesidad de garantizar la

reinserción de la economía cubana en los circuitos de la economía mundial.

En específico, la crisis del campo socialista significó la ruptura abrupta del marco de integración económica y comercial en que estaba insertada Cuba, que por segunda vez, en un breve lapso de tiempo, se vio obligada a reformar y reorientar, radicalmente, su economía. Este cambio se realizó en condiciones muy desfavorables por el recrudecimiento del bloqueo norteamericano y la marginación de los mercados financieros internacionales. Ello hizo necesario la adopción de una estrategia de desarrollo que priorizara una movilización más activa de las reservas internas de desarrollo.

La cristalización de esta reforma tenía como criterio esencial lograr una legítima aceptación social de esta nueva realidad fiscal y, a tales efectos, se partió de un diseño global coherente con el proyecto social cubano, con las características siguientes:

1. Adopción de una nueva política y estructura tributaria que garantizara la distribución equitativa de una suficiente carga impositiva con un ordenamiento jurídico sencillo, para facilitar su aplicación y que estableciera un equilibrio adecuado entre los deberes y derechos de los sujetos de las obligaciones tributarias.
2. Empleo, estricto y eficiente, de todos los ingresos recaudados en el fomento del bienestar económico y social del país, traducido, entre otros, en sistemas de salud, educación y otros servicios sociales suministrados de forma gratuita y con cobertura universal.
3. El diseño de una administración tributaria fuerte, eficaz y con un genuino enfoque de servicio al ciudadano que garantice la aplicación transparente, imparcial e íntegra de la legislación tributaria.

2.3 La Nueva Política Tributaria

El Parlamento Cubano (Asamblea Nacional del Poder Popular), en sesión extraordinaria celebrada el 1 y 2 de mayo de 1994, acordó encomendar al Gobierno la adopción de medidas tendentes al saneamiento financiero, y así crear 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, 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.

Para este sistema tributario era imprescindible lograr un equilibrio de las cuentas fiscales. Es necesario destacar que, en el año 1993, el déficit fiscal representó el 33 % del Producto Interno Bruto.

Lograr la suficiencia de ingresos era uno de los principales imperativos de esta política, dentro del principio de disciplina fiscal adoptado. No obstante, estuvieron presentes otras motivaciones estructurales e institucionales que hacían necesario el cambio fiscal. Entre ellas se encuentran:

1. Reordenar y actualizar el sistema de ingresos de acuerdo con los cambios que se estaban operando en la economía, matizados por un escenario más complejo y diverso de interacción de diferentes formas de propiedad.
2. Convertir al sistema tributario en un elemento activo de dirección para alcanzar metas socioeconómicas, dentro del renovado esquema de dirección y planificación de la economía. Explotar mejor las bases contributivas existentes, partiendo de principios de generalidad e igualdad en la imposición, dada la incapacidad estructural del modelo anterior de asegurar los ingresos necesarios y el cual otorgaba tratos diferentes ante un mismo hecho económico.

La necesidad de realizar un cambio profundo en el Sistema Tributario se fundamenta en las transformaciones estructurales que se estaban operando en la economía cubana y en la imposibilidad de realizar un perfeccionamiento parcial del sistema vigente antes de la reforma, como alternativa factible de adaptación, debido a las insuficiencias sustanciales que presentaba y la necesidad imperiosa de restablecer el equilibrio fiscal, como condición imprescindible para el proceso de reanimación de la economía.

2.3.1 La Ley 73 del Sistema Tributario

La Ley No. 73 del Sistema Tributario, de fecha 4 de agosto de 1994, estableció la actual estructura tributaria y los principios generales sobre los que se sustentaría el sistema.

La estructura tributaria contenida en la nueva ley posee las características siguientes:

1. Integral y uniforme.

2. Abarca tanto a las personas naturales como a las jurídicas, gravando los principales flujos económicos y brindando un tratamiento equitativo.
3. Diseñada para elevar su efecto recaudatorio y de regulación económica.
4. Posibilita un uso eficiente de los recursos económicos y contribuye a estimular la producción y fortalecer la disciplina social, garantizando una eficiente redistribución de la riqueza, convirtiéndose en una fuente constante de recursos financieros.
5. Se aplica con atención a las características económicas y sociales del momento, y contempla la posibilidad de eximir o bonificar, cuando sea procedente, un sector de contribuyentes o alguno en específico.
6. Mantiene los beneficios concedidos a las inversiones extranjeras en materia fiscal.
7. Sencilla y armonizada en lo posible con el entorno latinoamericano.

La Ley No. 73 es la expresión superior del Sistema Tributario, el texto legal de mayor jerarquía en la materia, y de obligada referencia para aquellas leyes que establezcan regímenes tributarios diferenciados. La misma establece para el Sistema Tributario Cubano once (11) Impuestos, tres (3) Tasas y una (1) Contribución.

Ubicados los primeros por el orden de importancia que le confiere el Estado a los Impuestos directos, específicamente al Impuesto sobre Utilidades y sobre los Ingresos Personales, conocidos en otros países como Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las personas físicas, respectivamente, o sea, es más justo captar las contribuciones del ingreso directo y no de la circulación mercantil.

La política del país “está basada en darle cada vez más énfasis a los impuestos directos: el que más tenga, que más pague”, aunque aún los mismos no tienen el mismo protagonismo que en los países desarrollados o de desarrollo intermedio, por lo cual su característica fundamental, actualmente, es su escaso relieve económico.

Los impuestos, las tasas y la contribución, a que se hace referencia anteriormente, son los que se muestran a continuación:

Impuestos:

- 1 Impuestos sobre Utilidades.
- 2 Impuestos sobre los Ingresos Personales.
- 3 Impuestos sobre las Ventas.
- 4 Impuesto Especial a Productos.
- 5 Impuestos sobre los Servicios Públicos.

- 6 Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Determinados Bienes.
- 7 Impuesto sobre el Transporte Terrestre.
- 8 Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias.
- 9 Impuesto sobre Documentos.
- 10 Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo.
- 11 Impuesto sobre la Utilización o Explotación de los Recursos Naturales y para la Protección del Medio Ambiente.

Tasas:

- 1 Tasa por Peaje.
- 2 Tasa por servicios de Aeropuertos a Pasajeros.
- 3 Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial.

Contribución:

1. Contribución a la Seguridad Social.

Esta ley faculta al Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), para conceder exenciones, bonificaciones, establecer bases imponibles y tipos impositivos, gastos deducibles, así como formas y procedimientos para el pago y liquidación de los tributos; cuya correcta liquidación influye en la recaudación de los Ingresos al Presupuesto del Estado, presenta un fuerte complemento resolutivo, para lo cual se ha desarrollado un amplio proceso legislativo, en la actualidad en un avanzado estadio.

El proceso de complementación de la Ley ha significado la renovación de la legislación tributaria y la definición y emisión de nuevas normas; la incorporación progresiva de los diferentes impuestos será de forma gradual y cumpliendo los principios trazados.

La Ley No. 73 constituye el texto legal de mayor jerarquía del Sistema Tributario, es de obligada referencia para aquellas leyes que establezcan regímenes tributarios diferenciados. Solo ella puede establecer tributos, modificarlos o suprimirlos.

Las disposiciones legales relacionadas con los tributos fueron aprobadas en el parlamento cubano, y no se les puede hacer ninguna modificación, cambio u otra acción que vaya en contra de los preceptos constituidos por ley.

2.4 El Decreto-Ley 169 de las Normas y Procedimientos Tributarios, el Régimen de Recargos por Mora y el Sistema de Infracciones y Sanciones

El Decreto-Ley No. 169. De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios, aprobado el 10 de enero de 1997 por el Consejo de Estado, establece las normas

generales y los procedimientos administrativos del sistema tributario, incluyendo los aranceles para aplicar la legislación fiscal, que no fueron contenidos en la Ley No. 73, complementándola. Dicho decreto da carácter general a los procedimientos tributarios, manteniéndolo al estándar internacional y constituye el segundo cuerpo legal en importancia dentro del ordenamiento tributario cubano.

El Decreto-Ley No. 169 faculta a la administración tributaria para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiéndose como tal la realización de acciones de inspección, investigación, auditoría fiscal u otras que se determinen, para preservar la disciplina fiscal. Ofrece además la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes, organizando un solo texto legal, ordenado, todo el sistema tributario cubano disperso hasta ese entonces, sus deberes y garantías fundamentales, y estableciendo procedimientos coherentes y ordenados que facilitan las tareas de control, gestión y fiscalización que debe desarrollar la administración tributaria. El mismo mejoró sensiblemente los procedimientos tributarios, teniendo este ordenamiento características similares a los ordenamientos de referencia en la práctica internacional.

Para su elaboración se tuvieron en cuenta los principios básicos que fundamentan el modelo de organización de la administración tributaria cubana, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (Auto declaración) y la creación de una capacidad de riesgo adecuada (Determinación Administrativa).

El Decreto Ley 169 de 1997 consta de 10 capítulos y 169 artículos, los capítulos son:

- Disposiciones generales
- De la aplicación e interpretación de las leyes tributarias
- De la organización y competencia de la administración tributaria
- De los sujetos pasivos
- De la deuda tributaria
- De los recargos
- De las infracciones y sanciones
- De los términos y las notificaciones
- De la vía de apremio
- De los recursos.

Las características más significativas y generales de los procedimientos establecidos en Cuba son:

- La recaudación de los tributos se realiza a través de la red bancaria. En otros países las administraciones tributarias establecen redes propias de cobranza.
- Existen los atributos mínimos necesarios legales y algunas medidas antielusión

que permiten una gestión adecuada, en otras palabras las facultades necesarias para garantizar el cobro de las obligaciones tributarias.

- Esta establecido un mecanismo general de autoliquidación de las obligaciones por parte de los contribuyentes. En otros países las administraciones tributarias tienen oficinas liquidadoras, o sea la propia administración determina la cuantía de la deuda tributaria.
- Ejecutividad de los actos de la administración tributaria. En este caso los actos de la administración tributaria adquieren fuerza legal por si mismos y no precisan de un mandato judicial adicional, ni del consentimiento del contribuyente, lo que garantiza su ejecución inmediata.
- Esta establecido un sistema de retención y percepción en la fuente, o sea determinadas personas deben retener de los ingresos que deben pagar a otras personas las obligaciones tributarias que deben pagar estas terceras personas derivadas de los ingresos a recibir. Esto permite disminuir el número de personas y operaciones que debe controlar la administración tributaria para el cobro de los tributos.
- Flexibilidad normativa que permite de acuerdo a las facultades otorgadas por ley al titular de la administración tributaria bajo la supervisión del Ministerio de Finanzas y Precios ejercer la actividad normativa y operativa en cuanto al Registro de Contribuyentes, el número de identificación tributaria, la cuenta de control del contribuyente y determinar el posible potencial de recaudación, entre otras.
- La realización del cobro coactivo en vía administrativa. En otros países instituciones diferentes a la administración tributaria son las que realizan el cobro coactivo de las obligaciones tributarias que no fueron satisfechas de forma voluntaria por parte de los obligados tributarios, como los órganos judiciales.

2.4.1 Régimen de recargos

El recargo por mora no es una sanción sino un mecanismo en que el Fisco se resarce del no ingreso en los términos establecidos de los montos de la deuda tributaria.

En los casos en que la deuda tributaria se determine administrativamente, incurrirá en mora, con respecto al importe determinado del tributo, a partir de la fecha de vencimiento del término en que esta debió pagarse voluntariamente.

La legislación ha dispuesto dos tipos de recargo, el recargo por mora y el recargo de apremio.

El recargo de apremio procederá sobre aquellas deudas tributarias que se ejecuten por la vía de apremio, con una cuantía del diez por ciento (10 %) sobre el total adeudado por concepto de principal más el recargo por mora.

Características del recargo por mora:

- El recargo por mora se aplica sobre el principal, en todos los casos.
- No existe recargo sobre recargo, ni sobre multas.
- Es de naturaleza progresiva.
- Para el cálculo del recargo se contarán los días hábiles.
- Será de aplicación sobre todos los ingresos, sean tributarios o no.

Los sujetos pasivos que incurran en mora quedarán obligados al pago del recargo que ascenderá a un cinco por ciento 5 % de lo adeudado cuando el pago se efectúe dentro de los treinta (30) días posteriores a la fecha establecida al efecto; un diez por ciento (10 %) de lo adeudado cuando el pago se efectúe con posterioridad a los 30 días y dentro de los 60 días posteriores a la fecha establecida al efecto y un cero coma dos por ciento (0,2 %) de lo adeudado, por cada día de demora cuando el pago se efectúe con posterioridad a los sesenta (60) días de la fecha establecida y hasta alcanzar el cincuenta por ciento (50 %) del principal.

El hecho de pagar el principal del tributo, no limita el derecho para reclamar el pago del recargo si éste tuviese lugar.

Se previó que el financiamiento por la vía del no pago del tributo fuera más cara que otras fuentes de financiación. No obstante, con el ánimo de acotar el coste financiero se decidió que el recargo no se acumulara cuando llegue al 50 % del principal, o sea se votó por un principio de medida.

El recargo por mora no es una sanción sino un mecanismo mediante el cual el Fisco se resarce financieramente del no ingreso en los términos establecidos de los montos de la deuda tributaria. En la legislación están establecidos dos tipos de recargo: por mora y el de apremio. El recargo por mora es de naturaleza progresiva y está acotado al 50 % de la deuda tributaria que le dio origen.

2.4.2 Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias

El régimen de infracciones y sanciones contenido en el Derecho-Ley No. 169 “De las Normas Generales y Procedimientos Tributarios” constituye un marco más amplio y cualitativamente superior al régimen establecido al ordenamiento precedente. Entre los cambios fundamentales efectuados encontramos:

- Ampliación de las acciones u omisiones calificadas como infracciones, lo cual permitió establecer un mayor diapasón de actuación y corrección integral de conductas en menoscabo del adecuado cumplimiento tributario.
- Aumento de la gama de sanciones a imponer. A la tradicional multa fiscal se le unió la pérdida del derecho a obtener beneficios o incentivos fiscales y el cierre de establecimientos comerciales o retirada de la licencia para desarrollar actividades de carácter comercial.
- Posibilidad de graduar la sanción en dependencia de la valoración del comportamiento integral o específico del infractor.

En esta última innovación se refleja el principio de gradualidad de aplicación que ha sido rector en nuestro ordenamiento tributario, la política de propiciar el cumplimiento voluntario y la intención de que toda actuación de la Administración Tributaria lleve un mensaje educativo.

En las infracciones consagradas en la legislación se partió del principio de tipicidad o sea para que exista una conducta infractora o ilícita debe haberse descrito una norma tipificando esa conducta.

En el referido Decreto-Ley se establece un principio de fatalidad, o sea ante la ocurrencia de una infracción la administración tributaria debe imponer una sanción, sólo está facultada para su graduación, no para no imponer la sanción.

En el ordenamiento cubano, a diferencia de otros modelos, sólo se tipifican dos tipos de ilícitos: la infracción que agrupa los incumplimientos en los deberes formales y materiales de los sujetos pasivos y el delito que corresponden a conductas dolosas y defraudadoras.

En nuestro ordenamiento tributario están consideradas como principales infracciones tributarias las siguientes:

- Falsar la documentación que se requiere para la obtención de beneficios fiscales, exenciones o devoluciones de ingresos.
- Dejar de ingresar, dentro de los plazos establecidos, la totalidad o parte de la deuda tributaria, los pagos fraccionados o aplazados así como las cantidades retenidas o que se hubiere debido retener.
- El incumplimiento de las obligaciones formales o de colaboración establecidas por el Decreto Ley No. 169 y las demás disposiciones legales tributarias, sus disposiciones complementarias, así como por las disposiciones dictadas por la administración tributaria.
- La resistencia, excusa, obstrucción o negativa, a cualquier actuación fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria.
- Las infracciones tributarias darán lugar a las sanciones siguientes:
 - Pérdida del derecho a obtener beneficios o incentivos fiscales.
 - Multa.
 - Cierre de establecimientos comerciales o retirada de la licencia para desarrollar actividades de carácter comercial.
- Las sanciones sólo pueden ser acordadas e impuestas por:
 - Las autoridades competentes de la Oficina Nacional de la Administración Tributaria y jefes de aduanas, los jefes de las dependencias de éstas o las personas que se designen, en los casos de multas y cierre de establecimientos comerciales o retirada de la licencia, según se establezca al efecto.
- El ministro de Finanzas y Precios, para todas las sanciones y particularmente cuando ésta consista en la pérdida del derecho a obtener beneficios o incentivos fiscales.

Los delitos contra la Hacienda Pública, previstos y sancionados en el Código Penal con sanciones, en caso de las multas de hasta cinco mil cuotas y en caso de la privación de libertad de hasta 8 años, para los casos de mayor gravedad.

La magnitud de las multas, en dependencia del tipo de infracción, se establece dentro de un marco bastante amplio en unidades monetarias de forma absoluta o en porcentaje de la deuda de pagar, que permite llevar a la práctica este principio de gradualidad.

Para los deberes formales se establecen rangos de multas de 30 pesos a 10 000 pesos en dependencia del tipo de sujeto. En el caso del incumplimiento del deber sustantivo se

aplica una multa de hasta el 50 % de la deuda tributaria determinada.

El principio de graduación puede ser visto desde varios ángulos:

1. En la medida que la administración tributaria ha tenido que actuar más para corregir el cumplimiento, el monto de la multa debe ser superior. Ello se lleva a la práctica por el aumento de la sanción en un 15 y 20 % por reincidencia y multirreincidencia, respectivamente.
2. Se establece un principio de proporcionalidad al graduar el monto en dependencia de la naturaleza del obligado.
3. El monto de la multa puede elevarse en dependencia de la gravedad de las acciones de incumplimiento y la afectación económica que representó la infracción.
4. Si el contribuyente corrigió voluntariamente el incumplimiento sin actuación de la administración tributaria en un plazo determinado, el monto de la multa debe ser menor en comparación con aquel contribuyente que fue requerido.
5. La cuantía de las multas debe ser disminuida en el caso de aquellos contribuyentes que hayan mostrado un comportamiento tributario correcto de forma integral.
6. En caso de conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de determinación de la deuda tributaria la multa debe ser disminuida.

Anualmente se imponen sanciones al 10 % del total de contribuyentes por las infracciones tipificadas en la legislación y podrán ser graduadas con arreglo a los principios siguientes:

- Reincidencia o multirreincidencia.
- El cumplimiento voluntario de las obligaciones.
- La conformidad del sujeto pasivo a la propuesta de determinación de la deuda tributaria.

La aplicación del régimen sancionador constituye uno de los instrumentos principales con que cuenta la administración tributaria para enfrentar el incumplimiento tributario y también educar. La imposición de sanciones se basa en un principio de graduación.

Capítulo III. EFECTO ECONÓMICO DEL RECARGO POR MORA Y DEL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES

3.1 La obligación tributaria

Entendemos por obligación tributaria aquella establecida por Ley de entregar a un ente público, a título de tributo, una cantidad de dinero, la que tiene por objeto el pago de un tributo.

En este sentido, contar con los impuestos menos distorsionantes significa disminuir las pérdidas de eficiencia inherentes al sistema impositivo. ¿Por qué incurrir en mayores costes de ineficiencia que los estrictamente necesarios para conseguir una determinada recaudación o unos objetivos de equidad?

El cumplimiento voluntario es un elemento estructural indispensable para un desarrollo económico y social sostenible en cualquier comunidad.

Para lograr esa disciplina fiscal, es importante poder detectar y sancionar a los incumplidores con regularidad. Pero sancionar a un contribuyente es siempre una derrota, pues nunca una multa u otro tipo de medida resarce completamente a la sociedad del perjuicio que le infringió el contribuyente, al no pagar un tributo en el momento y en la cuantía debida, o por no respetar determinados deberes formales que pudieran propiciar o esconder daños mayores.

El objetivo principal es que los contribuyentes conozcan el régimen de recargos y el sistema de sanciones vigente, para de esa manera desalentar posibles conductas evasoras y evitar que la administración tributaria disponga contra ellos del arsenal de disposiciones legales lesivas para su economía, las cuales pueden llegar hasta el embargo de bienes.

Todo impuesto cuya administración, control y cobro representen gastos es proporcionados en relación con el producto de su imposición debe ser desechado. Si un sistema fiscal a la larga ha de resultar adecuado tiene que presentar cierto grado de elasticidad, lo cual significa sensibilidad en el incremento de los ingresos frente a los aumentos de las escalas contributivas; situaciones estas que de una u otra forma se traducirá en disciplina.

Puede admitirse como regla fiscal inviable, la de un tipo exagerado de tributo, que puede traer consecuencias adversas por el nivel de dichos gravámenes, constituyendo un incentivo poderoso para el fraude de los contribuyentes y produce, a la vez, resultados adversos.

3.1.2 Disciplina fiscal

Entre las principales funciones de cualquier administración tributaria esta la de favorecer las condiciones para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos pasivos, ya sean personas jurídicas o naturales. La provincia de Villa Clara contaba al cierre de 2007 con un universo de mil 758 personas jurídicas y 70 mil 123 personas naturales; manteniendo, las primeras, una tendencia de crecimiento hasta el año 2002, como consecuencia de la descentralización empresarial.

Un objetivo de desempeño fundamental de las administraciones tributarias es la recaudación de los ingresos del presupuesto del estado. Nuestra provincia, que ha mantenido una dinámica porcentual ascendente, acumuló al cierre del año 2007 la cifra superior a los mil millones 547 mil 621 pesos. El 96,8 % de la recaudación proviene del sector estatal, el 2,2 % del sector privado y el 1,0 % restante del sector población, con el mayor número de contribuyentes inscriptos, sin embargo no poseen el poder recaudatorio predominante (ver Anexos 1 Y 2). Del total de contribuyentes la mayor parte liquida sus obligaciones en Moneda Nacional (MN), pues la recaudación en moneda libremente convertible (MLC) no es aún representativa.

Según el Anuario Estadístico de la ONAT la disciplina fiscal en el territorio ha obtenido una evolución positiva si tenemos en cuenta que en el año 1997 sus resultados no rebasaban el 90 % y al cierre del año 2007 era de un 97,9 % en las personas jurídicas y 97,5 % en las naturales, por encima de la media nacional e incluso de parámetros internacionales para medir este indicador, que lo sitúan como aceptable en el nivel de un 95% (ver Anexo 3). Esto significa que la administración tributaria tiene que accionar, como promedio, sobre un 2,5 % de indisciplinas fiscales en las personas naturales y un 2,1 % en las jurídicas.

En atención a la escasa significación de los ingresos procedentes de las personas naturales dadas las características de nuestra economía estatal, es que centramos el objetivo de la investigación en el efecto económico del régimen de recargo por mora y el sistema de infracciones y sanciones en las personas jurídicas.

3.2 Análisis de las determinaciones fiscales efectuadas a las personas jurídicas en auditorías y en operaciones

Los analistas de las oficinas tributarias permanentemente controlan las obligaciones tributarias y ante los incumplimientos fiscales desencadenan un conjunto de acciones sobre los sujetos pasivos que por negligencia, falta de liquidez o intencionalmente no declaran o liquidan en los términos y cuantías correspondientes sus obligaciones, el cual se inicia con la emisión de dictámenes y resoluciones que son notificados a los infractores y donde se fijan los importes del principal adeudado y cálculos de los recargos por mora y multas, según las disposiciones vigentes.

Para la obtención de los datos económicos necesarios para la investigación y su análisis por organismos, trabajamos con las series históricas de recaudación y auditoría, para conocer el monto exacto por concepto de principal, recargo por mora y multas determinados durante los años 2006 y 2007, a partir de los cuales se comienza a captar por separado el recargo del principal en todas las oficinas tributarias de la provincia, que permitió identificar el alcance del efecto económico de los recargos, infracciones y sanciones, así como discriminar, por su relevancia económica, las de mayor connotación en la esfera empresarial, que a su vez, se traducen en gastos financieros que expresan *el costo del incumplimiento fiscal*.

Previamente fue analizado que en el quinquenio 1999-2003 las determinaciones fiscales por concepto de auditorías acumularon un importe de casi 60 millones de pesos, solo en recargos por mora y multas, con representación de un 37,2 % del principal adeudado (ver Anexo 4), con un promedio anual de casi 12 millones de pesos, obteniéndose el valor más elevado en el año 2003, que sobrepasó los 18 millones, correspondiendo este importe al 44,8 % del principal reclamado a los contribuyentes.

Se retoma el mismo análisis, esta vez referido al periodo que abarca los años 2006 y 2007 (ver anexo 5), y tenemos que se han determinado cifras en auditoría fiscal ascendentes a 67 773 746,88 pesos, de los cuales el 35 %, o sea, más de 23 millones de pesos, corresponden a recargos por mora y multas, cuyas causas estuvieron centradas fundamentalmente en incumplimientos en los términos de los aportes, aplicación incorrecta de tipos impositivos, aportes por párrafos incorrectos, no inclusión en la base imponible de todos los conceptos establecidos en ley, crear reservas superiores a las autorizadas, entre otras.

Al comprobar la cifra en ambos años, se observa un decrecimiento de forma general en

los montos determinados por auditorías de más de 15 millones de pesos, lo cual puede estar vinculado en primer lugar a la reestructuración o reingeniería del control fiscal en que se ha visto inmersa nuestra oficina donde se orienta un control fiscal encaminado no a la búsqueda de grandes determinaciones fiscales sino a lograr cobertura en el mismo, o sea, que todos y cada uno de nuestros contribuyentes perciban que son o serán fiscalizados y se les brinde asistencia en cada acción.

Al realizar un análisis de la recaudación obtenida en esos años, podemos demostrar igualmente que del total de lo captado al presupuesto el 6% en el año 2006 y el 1,5 % en el año 2007, fue por conceptos de recargos por mora y multas, lo cual viene siendo una cifra respetable si asumimos que lo captado por la sección Ingresos Personales, representaba en cada año citado el 2 y el 2,5 %, respectivamente.

En cuanto a los recargos por mora y multas aplicadas por indisciplinas en las operaciones cotidianas se inició su análisis partiendo de la deuda al cierre de los años ya mencionados el cual muestra que (ver anexo 6):

Al cierre del año 2006 quedaron pendientes de pago deudas por un total de más de 19 millones de pesos, de ellos organismos como los OLPP acumularon por conceptos de recargos y multas la cifra de 3 514 048.96 pesos y al cierre del 2007, los principales importes que quedaron pendientes de pago por conceptos de multas y recargos se concentraban en organismos tales como: MINAGRI con 379 302,68 pesos, OLPP con 795 748,63 pesos y MINAL con 628 134,46 pesos.

Se precisa igualmente en el anexo 5 que el organismo con mayor determinación por auditorías fiscales en esos dos años se corresponde con el OLPP con una cifra de 42 358 462,13 pesos de los cuales el 32 %, o sea, más de 13 millones, corresponde a recargos por mora y multas impuestas. Fue por tanto, el organismo más afectado, tanto por auditorías como por operaciones y es de significar que este debe liquidar la casi totalidad de las obligaciones por concepto de Impuestos Indirectos, particularmente los de Circulación, Ventas y Servicios, lo cual explica el relevante impacto negativo de los recargos por mora y multas en su economía, en deterioro de sus finanzas y que a la vez han originado la descapitalización de muchas de sus empresas, independientemente del desempeño administrativo, caracterizado en primer orden por una amplia descentralización e inestabilidad de sus directivos, profesionales y trabajadores en general.

Común denominador de las causas del incumplimiento fiscal de los títulos expuestos se

relacionan con debilidades en las operaciones contables, desconocimiento de la legislación tributaria, y gestión empresarial muy insuficiente sin aplicar los análisis económicos como instrumentos de dirección.

3.3 Significación económica del régimen de recargos y del Sistema de infracciones y sanciones

El trabajo de la ONAT debe ser, ante todo, preventivo, respetuoso de los principios que imperan en nuestra sociedad, ajustado a la ley y debe favorecer las condiciones para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales en los términos y cuantías establecidas, brindando la necesaria información y asistencia activa a los contribuyentes. Pero también incluye el análisis de las tendencias y problemas que se manifiestan en la aplicación de la legislación tributaria, formulando las propuestas correspondientes o adoptando las medidas para las cuales se tengan facultades.

En la práctica internacional, no existe diferenciación entre personas naturales y personas jurídicas, en cuanto a la aplicación de los Sistemas de infracciones y sanciones ya que esta se rige y alimenta de una política económica basada en la propiedad privada sobre los medios de producción, encontrándose habitualmente que los patrimonios de las personas naturales son tan o más ricos que los de las personas jurídicas y, por tanto, su capacidad tributaria se comporta de igual manera, al basarse en los países desarrollados en impuestos directos fundamentalmente sobre la renta de las personas físicas y los de sociedades mercantiles, como los de mayor recaudación, a diferencia de los países en vías de desarrollo, donde su poder recaudatorio se concentra en los impuestos indirectos, En la presente investigación solo abordamos la problemática en las personas jurídicas.

Fue realizada comprobación detallada del actual régimen de recargo y el sistema de infracciones y sanciones vigente y se comparó con su predecesor el Decreto-Ley No. 44 de 1981, el cual solo abarcó el sector estatal.

Se percibe que el sistema actual resulta ser mucho más gravoso, al establecer tasas porcentuales fijas de un:5 % para los primeros 30 días,10 % de 31 a 60 días posteriores,y un 0,2 % por cada día de morosidad después de los 60 días, pudiendo llegar a pagar el sancionado hasta un 50 % del principal exigido, todo lo contrario del anterior que solo fijaba un 0,1 % por cada día de demora.

Para una mejor comprensión de lo antes dicho nos auxiliaremos de los ejemplos que

aparecen graficados en las siguientes tablas:

Conceptos	Decreto-Ley 44/81	Decreto-Ley 169/97
Tasas	0.1% por día de demora	5% hasta 30 días 10% de 31 a 60 días 0.2% mayor de 60 días

Ejemplo 1: Contribuyente con 25 días de atraso en la liquidación de sus obligaciones fiscales		
Base Imponible	\$100 000.00	\$100 000.00
Cálculo	$\$100\,000.00 \times 0.1\% \times 25 \text{ días}$	$\$100\,000.00 \times 5\%$
Importe Recargo por Mora	\$2 500.00	\$5 000.00
Importe Multas	-	15% s/ Principal + Recargo
	-	15% x \$105 000.00= \$15 750.00
Total determinado	\$2 500.00	\$20 750.00

Ejemplo 2: Contribuyente con 90 días de atraso en la liquidación de sus obligaciones fiscales		
Base Imponible	\$100 000.00	\$100 000.00
Cálculo	$\$100\,000.00 \times 0.1\% \times 90 \text{ días}$	$\$100\,000.00 \times 0.2\% \times 90 \text{ días}$
Importe Recargo por Mora	\$9 000.00	\$18 000.00
Importe Multas	-	15% s/ Principal + Recargo
	-	15% x \$118 000.00= \$17 700.00
Total determinado	\$9 000.00	\$35 700.00

En el primer supuesto si el recargo por mora fuese calculado según el Decreto-Ley No. 44/81, el cual establecía un 0,1 % por cada día hábil de mora, el contribuyente tendría que pagar 2 500.00 pesos por concepto de la infracción cometida, de lo contrario al calcularse según el Decreto-Ley No. 169/97, el cual establece un 5 % fijo hasta 30 días de atraso, el contribuyente tendrá que pagar 5 000.00 pesos, o sea el doble, sin considerar el 15 % por concepto de multa aplicado, sobre la base del importe del principal más el propio recargo por mora. Es de señalar además que el método progresivo mensual y no por días, no estimula el pago lo antes posible.

De la igual forma en el segundo ejemplo, si el mismo contribuyente tuviera un atraso en el pago de 90 días, al calcularse según Decreto-Ley No. 44/81 el contribuyente pagaría por concepto de recargo por mora 9 000,00 pesos, al calcularse según Decreto-Ley No. 169/97, el cual establece un 0,2 % después de los 60 días de atraso, el contribuyente tendrá que pagar 18 000,00 pesos, el doble.

En la situación planteada se demuestra que los por cientos de recargos establecidos en la actualidad no constituyen incentivo para el pago de las obligaciones ya que al estar

establecidos por meses la afectación económica no varía de forma inmediata, es decir, resulta igual de costoso para la empresa pagar la obligación pasados 31 días después del vencimiento del plazo voluntario, que pasados 50 días.

En el tercer ejemplo mostramos cómo la situación del contribuyente se agrava al momento de la imposición de la multa.

	Utilizando el recargo por mora establecido en el DL 44/81	Según Decreto Ley 169/97
Obligación Principal	100 000.00	100 000.00
Recargo por Mora	0.1% 9 000.00	10% 18 000.00
Multa (15%)	* 1 5 000.00	** 17 700.00
Total	124 000.00	135 700.00

* Aplicada solo a lo adeudado por concepto de tributo.

** Aplicada a la deuda inicialmente determinada, donde se incluye el recargo por mora.

En resumen, el régimen de recargos y el Sistema de infracciones y sanciones en relación al que lo antecedió, elevó su efecto económico referido al recargo por mora sobre la esfera empresarial en más de un 100 %, no ajustándose en lo general a las normas de mayor uso internacional, que incluyen el interés por el costo del dinero al nivel de su cotización, lo cual puede relacionarse con las condiciones específicas de la economía cubana. Incluyó además multas por infracciones complejas sobre el principal adeudado más el recargo por mora, en lo cual resulta evidente una doble imposición.

Sobre el tema que nos ocupa se tomaron criterios de expertos, sobre la liquidación de las infracciones y sanciones por los contribuyentes dado el alto *costo del incumplimiento fiscal* que originan sus tasas y términos de progresividad, como una de las causas objetivas, que entorpecen el proceso de cobros y pagos, al ocasionar una permanente falta de liquidez en el sector empresarial, que ha venido acelerándose en los últimos años e incluso ha limitado el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incrementando la deudas con los proveedores y obstaculizando la amortización de créditos bancarios, si tenemos además en cuenta, la prioridad de las obligaciones con el presupuesto en la prelación de pagos.

Es de señalar que la economía cubana se integra en más de un 90 % por formas organizativas estatales con limitada autonomía empresarial al depender de las políticas que en ese sentido sigan, en una gran parte condicionadas por el bloqueo económico aplicado al país por más de 40 años, además de las insuficiencias financieras motivadas por diversidad de factores, razón por lo cual consideramos que el régimen de recargo y el sistema de infracciones y sanciones previsto en el Decreto-Ley 169/97 no tuvo una aplicación gradual, en correspondencia con la experiencia obtenida del Decreto-Ley 44/81 que lo antecedió o de otros países como España, que es citado como referencia para el Sistema Tributario Cubano, salvando las distancias de sus políticas económicas.

Como consecuencia ha sido un factor desestabilizador en las personas jurídicas, con un mayor nivel de agresividad en el sistema empresarial y particularmente en los Órganos Locales del Poder Popular, por donde son captados los Impuestos Indirectos cuya recaudación representa casi el 50 % de los ingresos del presupuesto del estado en nuestra provincia.

CONCLUSIONES

1. El régimen de recargo por mora, establecido por el Decreto-Ley 169/1997 duplicó los importes de recargo por mora en comparación con el sistema que lo antecedió.
2. El Sistema de infracciones y sanciones establecido en el DL 169/1997 añadió multas con expresiones porcentuales altas, aplicadas al principal más el recargo por mora determinado, lo cual constituye además, una doble imposición, que ha impactado negativamente la economía empresarial.
3. La progresividad del régimen de recargo por mora, por meses, y no por días, no estimula a los contribuyentes a la liquidación más inmediata de sus obligaciones fiscales.
4. No se aplica la práctica internacional de relacionar el Recargo por Mora al interés bancario por el préstamo de dinero.
5. La falta de dominio de la Legislación Tributaria, los desajustes contables, la inestabilidad administrativa y el insuficiente desempeño de los directivos de muchas administraciones, que no utilizan de forma sistémica los instrumentos de análisis como técnica de dirección, han sido factores negativos con incidencia en las indisciplinas fiscales y los importes de las determinaciones fiscales y los importantes de las determinaciones fiscales efectuadas a las personas jurídicas.
6. El Régimen de recargos y el Sistema de Infracciones y Sanciones afecta por igual a los ingresos tributarios que a los no tributarios, donde se encuentra clasificado el importante párrafo del aporte por el rendimiento de la inversión estatal.

RECOMENDACIONES

1. Modificar el régimen de recargos por mora establecido en el Decreto-Ley 169/1997, ajustando la progresividad a términos diarios, para estimular la liquidación más inmediata de los adeudos fiscales por los contribuyentes.
- 2- Modificar el Sistema de infracciones y sanciones establecido en el DL 169/1997 referido a la eliminación de la doble imposición, aplicando la multa sobre la deuda originalmente determinada solo por concepto de tributo.
- 3- Utilizar la referencia del interés bancario en la aplicación del recargo por Mora, cuando las condiciones del país y del propio desarrollo de la ley tributaria así lo permitan, para ajustarnos a la práctica internacional.
- 4- Revisar las sanciones relacionadas con las multas fiscales ya sean por infracciones simples o complejas, para tipificar con mayor precisión y equidad su aplicación.
- 5- Incrementar la asistencia activa especializada a los contribuyentes con mayores índices de indisciplina fiscal.
- 6- Evaluar la factibilidad de diferenciar la aplicación del el régimen de recargos y el Sistema de Infracciones y Sanciones a los ingresos no tributarios, que incluyen los ingresos por rendimiento sobre la inversión estatal del sector empresarial.

BIBLIOGRAFÍA

1. Sevilla Segura, José V.: *Manual de Política y Técnicas Tributarias Del CIAT*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT 2006.
2. Sánchez Gómez, Narciso: *Derecho Fiscal Mexicano*, segunda edición, Editorial Porrúa, p. 309.
3. Albi, Emilio; Carlos Contreras; José M. González- Páramo e Ignacio Subiri: *Teoría de la Hacienda Pública*, Editorial Ariel S.A, Madrid, 1994.
4. Carbajo, Vasco; Domingo López-Tello y Luis Díaz-Aguado: *Todo sobre la Reforma Fiscal*, Editora Praxis, 1991.
5. De la Saga, Ramón: *Cuba en 1860*, Librería Hachette y la Pariz MDCCLXII, 1852.
6. Decreto-Ley No. 169, De las Normas Generales y los Procedimientos Tributarios, del 10 de enero de 1997.
7. Decreto-Ley No. 192, Administración Financiera del Estado, del 8 de abril de 1999.
8. Decreto-Ley No. 44, De los Ingresos al Presupuesto del Estado Provenientes del Sector Estatal y de las Organizaciones Políticas, Sociales y de Masas, del 6 de junio de 1981.
9. Estatuto Tributario. Edición Especial. Actualizado 97. Editora Codex, Madrid, 1997.
10. Ferreiro Lopatza, José Juan: *Curso de Derecho Financiero Español* 19 edición, Modificada y puesta al día. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid, 1997.
11. Folleto '7 preguntas y respuestas', ONAT. 1999.
12. Francisco Suero, Luis: *Factores claves para el desempeño de la Administración Tributaria*, ONAT, 1999.
13. Informe de Balance Anual año 2003. Área de Recaudación. ONAT Provincial, 2003.
14. Informe del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2003.
15. Jarach, Dino: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo S.A.C.I. Buenos Aires, 1983.
16. LeRiverend, Julio: *Historia Económica de Cuba*, Editorial Pueblo y Educación, Instituto Cubano del Libro.
17. Ley No. 73, Del Sistema Tributario Cubano, del 4 de agosto de 1994.
18. Muñoz Rodríguez, María Luz: *No existe hoy sin ayer*, ONAT, 2000.
19. Revista de contabilidad y tributación No. 151 de Octubre de 1995. España, a. p.25.
20. Romero Parafox, M: *Agenda de la República de Cuba* (Obra de Consulta para todos los abogados, comerciantes, industriales, empleados del comercio y hombres de negocio en general), Imprenta Avisador Comercial, 1905.
21. S. Rosen , Harvey: *Manual de Hacienda Pública*, Editorial Ariel S.A, 1994.
22. Sánchez Roca, Mariano: *Legislación Municipal y Provincial de Cuba*. Volumen II. tercera edición, Editorial Lex, La Habana, 1955.
23. Schmölders, G.: *Teoría General del Impuesto*, E.D.E, Madrid, 1962, p. 221 y 237.

Sitios Web consultados:

Agencia Estatal de Administración Tributaria www.agenciatributaria.es Centro

Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) www.ciat.org Servicio de
Administración Tributaria (SAT) www.sat.mx Servicio Nacional Integrado de
Administración www.seniat.gov.ve Aduanera y Tributaria (SENIAT) CEF-fiscal-
Impuestos.com

WWW.cef-fiscal-impuestos.com

Monografías WWW.monografias.com