



FACULTAD
CIENCIAS EMPRESARIALES
Y ADMINISTRACIÓN

DPTO. CONTABILIDAD

TESIS EN OPCIÓN AL TÍTULO DE LICENCIADO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS

Tema: Propuesta de mejora al procedimiento de fiscalización de personas naturales en la actividad servicio gastronómico en cafetería en el municipio Holguín.

Autora: Aimée Beatriz Guerrero Pavón

Tutores: MSc. Silvia Dotres Zúñiga P.Aux

Holguín
2021



Dedicatoria:

A mis padres, por darme desde que llegue a este mundo su apoyo, cariño y sacrificio para que creciera siendo una mujer de bien y poder llegar hasta aquí, convirtiéndome hoy en una universitaria; todo lo que soy se los debo a ellos, a mi querida abuela que siempre ha estado pendiente y preocupada con horas de desvelo para que cumpliera con todo, a mi hijo le dedico lo que haga en esta vida para que aprenda de los malos y buenos momentos que le pueda dar, pues con esfuerzo y sacrificio podemos lograr todo lo que nos proponemos.

Agradecimiento:

La culminación de un trabajo con esta envergadura, requiere siempre de la colaboración de familiares y amigos sin los cuáles hubiera sido imposible la realización de este:

- A Dios por permitirme llegar hasta aquí.
- A mis padres, por haberme apoyado y guiado en todos los momentos de mi vida.
- A mi hijo por ser mi tesoro máspreciado, que con su traviesa inocencia me ayuda a superarme.
- A mi esposo que desde lejos y cerca siempre se ha portado como el mejor compañero.
- A mi tío Tutín que desde la distancia se ha preocupado por mí y velado por mi futuro.
- A mi tutora Silvia Dotres Zuñiga, porque sin su apoyo incondicional no hubiese realizado este trabajo.
- A toda mi familia porque todos de una forma u otra han aportado su granito de arena para mi formación.
- A mis profesores que en el transcurso de estos seis años hicieron posible mi formación como Licenciada en Contabilidad y Finanzas.
- A todos aquellos que de una forma u otra tuvieron que ver para que esto se hiciera realidad.

Resumen

Este trabajo se desarrolló en la Oficina Nacional de Administración Tributaria en lo adelante (ONAT) del municipio Holguín, con el objetivo de mejorar el procedimiento actual de fiscalización a personas naturales, con miras a que la Administración Tributaria perfeccione el mecanismo de control fiscal, con vistas a lograr la elevación de la disciplina fiscal y la cultura tributaria.

El mismo está compuesto por dos capítulos: en el primero se realiza un análisis teórico referencial del procedimiento de fiscalización a personas naturales, lo cual preparó el camino para en el segundo capítulo aplicar la mejora del procedimiento que perfeccione la existente.

La mejora a la guía actual está encaminada a proporcionarle a los fiscalizadores una herramienta capaz de obtener las evidencias competentes, relevantes y suficientes, tomándose como referencia en los casos que sea posible las normas de auditoría, al ser esta un instrumento eficaz para los auditores.

Se modifican varias etapas del procedimiento que hoy se aplica, por una etapa que se denominara planeación ejecución e informe. Tiene como objetivo principal perfeccionar la acción a realizar por los fiscalizadores denominada estudio de comportamiento, lo cual contribuye a que se realice de forma eficiente y efectiva la acción, además de que favorece a que la administración tributaria reduzca el impacto económico que representa la evasión fiscal.

Abstract:

This work was developed at the National Bureau of Tax Administration in the forward (ONAT) of the municipality of Holguín, with the aim of improving the current procedure of control to natural persons, with the aim of the Tax Administration to perfect the mechanism of fiscal control, with a view to achieve the lifting of the fiscal discipline and tax culture. The same is composed of two chapters: the first is done analysis of the un theoretical referential of the procedure control to natural persons, which paved the way for the second chapter to apply the enhancement of the procedure that perfect existence. The improvement in the guide current is designed to a give the inspectors a tool able to obtain the evidence competent, relevant, and sufficient, taking as a reference in cases where it is possible to the standards on auditing, to be this is the un an effective instrument for the auditors. Modified several stages to the procedure which today is applied, on a stage that is referred to planning, execution, and reporting. It has as a main objective to improve the action of a performed by the inspectors called the study of behavior, which contributes to an efficient and effective action, in addition to that favors the tax administration to reduce the economic impact representative of the tax evasion.

Introducción	1
Capítulo I Marco teórico referencial del procedimiento de fiscalización a personas naturales.....	5
1.1 Procedimiento de fiscalización: Conceptos, tipología y objetivos.	5
1.2 Personas Naturales: Conceptos, estructura y legislaciones.	12
1.3 El procedimiento de fiscalización a personas naturales: Conceptos, componentes y dimensiones.	16
Aportes y limitaciones del procedimiento de fiscalización para las personas naturales en la actividad servicios gastronómicos en cafetería.	22
1.4 Diagnóstico de la actividad servicios gastronómicos en cafetería en el municipio de Holguín.	22
1.5 Conclusiones parciales	23
Capítulo II Diseño de la metodología de fiscalización a personas naturales para la cafetería de alimentos ligeros.	25
2.1 Concepto teórico que sustenta la mejora del procedimiento actual	25
2.2 Mejora del procedimiento para la fiscalización a personas naturales de la actividad servicios gastronómicos en cafetería	31
2.2.1- Planeación	31
2.2.2- Ejecución	37
2.2.3- Informe	47
2.3 Conclusiones parciales	47
Conclusiones	48
Recomendaciones	49
Bibliografía	50
ANEXOS.....	52

Introducción

En el sexto Congreso del Partido Comunista de Cuba, se aprobaron los lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para actualizar el modelo económico cubano. En el Capítulo II "De las Políticas Macroeconómicas" se aborda la Política Fiscal, la que deberá contribuir al incremento sostenido de la economía y de los ingresos al Presupuesto del Estado, con el propósito de respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero. La responsabilidad social de la población y entidades del país en el cumplimiento cabal de las obligaciones fiscales, se hace mayor, por lo que fortalecer los mecanismos de control fiscal que aseguren el cumplimiento de las obligaciones tributarias se hace imprescindible.

Dentro de las nuevas políticas económicas y sociales en el país, se desarrolla un proceso de reordenamiento laboral, bajo el principio de idoneidad demostrada que contribuya a eliminar las plantillas infladas. A raíz de esta situación se aprobó la ampliación del trabajo en el sector no estatal como alternativa más de empleo, autorizándose el trabajo por cuenta propia a 186 actividades, amparado en la Resolución 353 del 2 de Septiembre del 2013. Con el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en los próximos años se requirió que el Sistema Tributario avanzara gradualmente, por lo que se promulgó la Ley 113 Del Sistema Tributario, la que contribuye al incremento sostenido de los ingresos al Presupuesto del Estado. El organismo rector que regula la aplicación de esta Ley es la Oficina Nacional de Administración Tributaria, en lo adelante la ONAT, que se encarga del control y cobro de estas obligaciones a las personas jurídicas y naturales, además de hacer cumplir los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer estos tributos.

La ONAT del municipio de Holguín, tiene dentro de sus funciones garantizar y supervisar el estricto cumplimiento de las disposiciones legales, tributarias y arancelarias en el territorio, a las personas naturales y jurídicas, contando con un departamento de fiscalización que se encarga de realizar acciones de control fiscal a todos los contribuyentes, con el objetivo de detectar manifestaciones de incumplimiento tributario y exigir los adeudos correspondientes. En la misma se realizó un estudio diagnóstico donde se evidenciaron las siguientes insuficiencias:

- No todos los contribuyentes declaran sus ingresos reales a través de la liquidación anual, lo que constituye una evasión fiscal.
- Insuficiente cultura tributaria en los diferentes sectores de la sociedad.
- Insuficiente control fiscal por parte de la ONAT.
- La metodología existente para la realización de los estudios de comportamiento, es insuficiente pues no se ajusta a la actualidad económica del país.
- La propuesta de elevación de las cuotas de ingresos personales a los contribuyentes, no está sustentada en un estudio correcto de los ingresos obtenidos por el contribuyente.
- El tamaño de la muestra para el estudio de comportamiento no es representativa, pues se visita al contribuyente una vez al mes durante el año estudiado.
- Con las evidencias obtenidas en las actuales acciones de fiscalización no se pueden sostener un proceso judicial ante un tribunal.

Partiendo de un universo que abarca 21 780 contribuyentes inscriptos, corresponden a la modalidad de elaboración de alimentos 1 114, agrupado en las actividades de: elaborador vendedor de alimentos y bebidas mediante servicio gastronómico en restaurantes (paladares) con un total de 41 contribuyentes; servicios gastronómicos en cafeterías con un total de 1092 considerándose la más ejercida en el trabajo por cuenta propia.

Teniendo en cuenta las cifras antes mencionadas, se plantea la problemática de establecer el fortalecimiento de los mecanismos de control fiscal, partiendo de la mejora del procedimiento aplicada a partir de la metodología utilizada por la Administración Tributaria en cuanto a los estudios de comportamiento, los resultados logrados hasta el momento en las acciones fiscalizadoras difieren de los ingresos declarados por los contribuyentes obligados, evidenciándose altos niveles de subdeclaración.

Los resultados demuestran que en las 567 acciones fiscalizadoras realizadas en el período fiscal 2019, no se detectaron por parte del departamento de fiscalización deficiencias en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, mientras que en el momento de declarar los ingresos

personales obtenidos anualmente, se detectan inconsistencias en los ingresos brutos declarados por los contribuyentes obligados a este pago. Por tal motivo, se impone perfeccionar el mecanismo de control fiscal, sin dejar a un lado el análisis propiciado por la capacidad analítica de los funcionarios actuantes, con vistas a lograr la elevación de la disciplina fiscal y la cultura tributaria de nuestros contribuyentes.

Las insuficiencias descritas anteriormente ocasionan pérdidas económicas al territorio y por ende, al país, lo que constituye una contradicción entre el estado deseado y el actual definiéndose como **problema profesional**: las actuales acciones de fiscalización a personas naturales no están revelando los ingresos reales de los contribuyentes, afectando directamente al presupuesto del Estado. Definiéndose como **objeto de estudio** el procedimiento de fiscalización a personas naturales. Formulándose como **objetivo** mejorar el procedimiento de fiscalización a personas naturales para contribuir a reducir las subdeclaraciones.

Objetivos Específicos:

- 1- Desarrollar el marco teórico referencial.
- 2- Diagnosticar el proceso actual de fiscalización.
- 3- Caracterizar la población a estudiar en la actividad servicios gastronómicos en cafetería.
- 4- Mejorar el procedimiento a aplicar en esta actividad.

El **campo de acción** la fiscalización a los contribuyentes que realizan la actividad de servicios gastronómicos en cafetería del municipio de Holguín. Por lo que se propone la siguiente **idea a defender**: La mejora del procedimiento para calcular los ingresos de los contribuyentes que ejercen la actividad servicios gastronómicos en cafetería del municipio de Holguín, permitirá disminuir las subdeclaración.

Métodos teóricos:

Histórico-lógico: para analizar la variación de los ingresos declarados en periodos anteriores.

Hipotético-deductivo: se emplea para alcanzar un nivel de abstracción que posibilite el establecimiento de la hipótesis de investigación e inferir acerca de los aportes prácticos.

Métodos empíricos:

Observación: Se emplea durante la etapa de exploración de la situación del problema científico, en el estudio del diagnóstico.

Entrevista no estructurada: Esta técnica se emplea en las entrevistas a realizar a los contribuyentes que realizan esta actividad.

Procedimiento de investigación:

Análisis-síntesis e inducción-deducción: se utilizan en el proceso de información, la determinación de los fundamentos teóricos y metodológicos y la elaboración de las conclusiones.

La tesis se estructura en dos capítulos, donde en el capítulo I, se expone el marco teórico referencial del procedimiento de fiscalización a personas naturales. En el capítulo II, se aplica un diseño de la metodología de fiscalización a personas naturales para la cafetería de alimentos ligeros. Se elaboran las conclusiones generales, las recomendaciones, la bibliografía y todos los anexos que fueron necesarios para el desarrollo de la investigación. La presente investigación mejora el procedimiento existente para fiscalizar la actividad de servicio gastronómico en cafetería lo que permite a la Administración Tributaria reducir el impacto económico que representa la evasión fiscal de la actividad en el campo de acción.

Capítulo I Marco teórico referencial del procedimiento de fiscalización a personas naturales.

1.1 Procedimiento de fiscalización: Conceptos, tipología y objetivos.

El método o procedimiento que se usa en una investigación científica o en una exposición doctrinal, se denomina metodología, la cual forma parte de cualquier sistema que puede ser aplicable a distintos procesos de diversas ramas. A la acción y efecto de fiscalizar se le conoce como fiscalización, acto mediante el cual se revisan, auditan o supervisan acciones y documentos.

La Contraloría General de la República es la organización que integra de forma más evidente en nuestro país estos dos conceptos, la cual tiene como objetivo y misión fundamental la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno, en razón a ello propone la política integral del Estado en materia de preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo dirigiendo, ejecutando y comprobando su cumplimiento. Tiene además dentro de sus funciones, dirigir metodológicamente y supervisar el sistema nacional de auditoría, ejecutar las acciones que considere necesarias, con el fin de velar por la correcta y transparente administración del patrimonio público, para prevenir y luchar contra la corrupción. Su campo de acción lo integran los órganos, organismos, organizaciones y entidades que reciben recursos del Estado para su gestión o están sujetos a una obligación tributaria generada en el país, en la forma y oportunidad que la Ley estableció.

Por lo anteriormente expuesto y la experiencia del ejercicio profesional acumulada en el sistema nacional de auditoría, se ha considerado armonizar las normas de auditorías vigentes con las Normas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), las que están ajustadas a las normas internacionales de auditoría; el estudio realizado propició la unificación necesaria de las normas de los auditores gubernamentales, de las sociedades que practican la auditoría y la auditoría interna, elaboradas por el extinto Ministerio de Auditoría y Control.

A continuación se mencionan los tipos de auditorías establecidas en el país, las cuales poseen un marco conceptual aplicable a los procedimientos definidos por la administración tributaria para el tratamiento de las personas naturales a través de las acciones fiscalizadoras:

Auditoría financiera o de estados financieros:

Consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad para determinar si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico –financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión y evaluar el Sistema de Control Interno.

Este tipo de auditoría facilita al auditor expresar una opinión acerca de sí los saldos de los estados financieros están preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

Auditoría forense:

Consiste en la investigación y verificación de información, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.

La auditoría forense, por lo regular, no se planifica en el Plan de Acciones de Control, excepto cuando se obtienen los elementos de los presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa, durante el proceso de planificación y se decida su ejecución en el próximo año. El auditor debe organizar los elementos que intervienen en la detección de presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa, considerando la información preliminar recibida cuando estos provengan de solicitudes realizadas, denuncias, quejas previamente documentadas y que evidencien la existencia de estos hechos, se decide e inicia la ejecución de una auditoría forense.

Auditoría de cumplimiento:

Consiste en la verificación del cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión, vinculando la eficacia de la norma en relación con los objetivos y metas de la entidad, teniendo en consideración que:

- a) El auditor debe identificar las disposiciones legales objeto de revisión, en correspondencia con las que le resulten de aplicación a la entidad sujeto de la acción de control y de los objetivos previstos para dicha acción, así como, identificar los aspectos que resultan de gran importancia en su cumplimiento y que tributan en lo fundamental, al logro de los objetivos y metas de la entidad a auditar, lo que no impide

evaluar otros aspectos no definidos en los objetivos trazados, que puedan resultar de trascendencia por sus efectos y tengan como base el cumplimiento de una disposición jurídica o un documento legal.

- b) El auditor debe identificar en los procedimientos internos de la entidad auditada, aquellos aspectos que no fueron considerados y que juegan un papel importante en el cumplimiento de sus objetivos y metas, en el control de los recursos asignados y en el mejoramiento continuo de su gestión.
- c) También se deben definir las causas y consecuencias que generan el incumplimiento de las disposiciones legales para la entidad, en relación con los objetivos y metas trazados.

Auditoría especial:

Consiste en la verificación y análisis de temas específicos en entidades, actividades de interés nacional o territorial, programas, proyectos y otros asuntos. Cuando se requiera, se aplica con enfoque de proceso y participan uno o varios sujetos.

El auditor cuando ejecuta la auditoría a los procesos de una entidad o grupo de entidades, examina la eficacia de los controles diseñados para cada proceso, la medición de sus indicadores, utilizando acciones entrelazadas entre sí, con características de entradas y salidas, evaluando sus resultados y las acciones enfocadas para su mejora continua.

Auditoría fiscal:

Consiste en el examen de las operaciones a las que están obligadas las personas jurídicas o naturales con el fisco, tributarias y no tributarias, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas y proceder conforme a derecho.

Se identifican los contribuyentes a auditar, de acuerdo con los criterios de selección previamente establecidos.

Fases de la Auditoría.

Planeación

Su objetivo principal es garantizar la realización de una auditoría con calidad, definir los riesgos y determinar adecuada y razonablemente los procedimientos de auditoría que correspondan aplicar, cómo y cuándo se ejecutarán, para que se cumpla la auditoría en forma eficiente y

efectiva. Lo anterior debe incluir los recursos técnicos, humanos y financieros necesarios para llevarla a cabo.

La planeación es un proceso continuo e interactivo, comienza desde el estudio previo realizado al sujeto a auditar y continúa hasta la terminación del trabajo de auditoría.

A continuación definimos las cuatro fases por las que transita la planeación:

Primera fase: Estudio previo

Se realiza antes de iniciar la auditoría en el terreno, según el Plan de acciones de control de la unidad organizativa de auditoría.

Esta fase permite obtener información general del sujeto a auditar.

Segunda fase: Conocimiento del sujeto a auditar

A partir de la información obtenida en el estudio previo, se inicia la auditoría en el terreno y se actualizan aquellos aspectos que pueden haber variado.

Esta fase tiene como propósito evaluar a priori el sistema de control interno del sujeto a auditar, determinando la existencia o no de limitaciones y riesgos en los procesos, actividades y operaciones que conllevan al incumplimiento de leyes, reglamentos y procedimientos.

Tercera fase: Planificación

La planificación tiene como finalidad garantizar la realización de una auditoría con calidad, así como determinar y planificar su naturaleza, oportunidad, alcance y diseñar la metodología y los programas que permitan alcanzar los objetivos propuestos.

Los objetivos son los resultados que la auditoría debe lograr; identifican los asuntos más importantes que deben ser considerados y que responden a las necesidades específicas de la autoridad competente.

El alcance se refiere al límite de la auditoría, es decir, el grado de extensión de las tareas a ejecutar; puede incluir áreas, temas y períodos a examinar.

Cuarta fase: Mejora

Durante el proceso de ejecución hasta su conclusión, el auditor realiza ajustes en el plan de trabajo general de la auditoría, según corresponda, en caso de detectar hallazgos no contemplados en las fases anteriormente expuestas.

Ejecución

Consiste en la aplicación del programa de auditoría con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos, la que permite obtener la evidencia suficiente, competente y relevante. Dentro de

esta fase se realizan las siguientes actividades: ejecución de pruebas, determinación de los hallazgos y la notificación de los resultados parciales.

Informe

Consiste en la elaboración del informe de los resultados de la auditoría. En esta fase se realizan actividades como: elaboración del informe de la auditoría, notificación del resultado final de la auditoría al sujeto auditado y la emisión del informe de la auditoría.

Seguimiento

Es el seguimiento a la presentación, por el sujeto auditado, del plan de medidas, así como de las medidas disciplinarias propuestas y adoptadas con los responsables directos y colaterales. En esta fase se realizan actividades como evaluar y emitir criterios a partir de recibir la consulta de la propuesta de las medidas disciplinarias a adoptar por el sujeto auditado, dentro de los diez días (10) siguientes a la presentación de estas, revisar el plan de medidas presentado por el sujeto auditado, así como las medidas disciplinarias adoptadas con los responsables directos y colaterales, y hacer llegar las consideraciones dentro de los diez días (10) siguientes de su presentación al referido sujeto, aunque no estén definidos los límites entre las fases de la auditoría: Planeación, Ejecución, Informe y Seguimiento, es importante que el auditor reconozca su existencia y realice sus labores de acuerdo a cada una de ellas, lo que permite una revisión y supervisión adecuada desde el inicio hasta la aprobación del informe de la auditoría.

Técnicas de auditorías

Las técnicas de recolección de información son procedimientos especiales utilizados por los auditores para obtener las evidencias suficientes, competentes y relevantes, que les permitan formarse un juicio profesional y objetivo sobre la materia examinada.

Es muy importante en cualquier tipo de auditoría seleccionar la técnica más apropiada para examinar cualquier operación, actividad, área, programa, proyecto o transacción de la entidad bajo examen. Las técnicas de general aceptación en auditoría son:

Las **técnicas verbales**: Consisten en la obtención de información oral, mediante averiguaciones o indagaciones dentro o fuera de la entidad, sobre posibles puntos débiles en la aplicación de los procedimientos, prácticas de control interno u otras situaciones que el auditor considere relevantes para su trabajo.

La evidencia que se obtenga a través de esta técnica, debe documentarse adecuadamente, donde se describan las partes involucradas y los aspectos tratados.

Entrevistas: Es una conversación que tiene como finalidad la obtención de información. Sirven para averiguar de forma directa con el personal de la entidad auditada o con terceros, sobre actividades que guarden relación con las operaciones de ésta, dejando evidencia documental.

Encuestas y cuestionarios: Es la aplicación de preguntas, relacionadas con el sujeto a auditar, para conocer sobre los hechos, situaciones u operaciones que pueden ser anónimas o identificables.

Las **técnicas oculares:** Consisten en verificar, de forma directa y paralela, la manera como los responsables desarrollan y documentan los procesos o procedimientos, mediante los cuales el sujeto a auditar ejecuta las actividades objeto de control. Esta técnica permite tener una visión de la organización desde el ángulo que el auditor necesita, o sea, los procesos, los inmuebles, los movimientos diarios, la relación con el entorno, entre otros.

Se clasifican de la forma siguiente:

Observación: Consiste en la contemplación a simple vista, que realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso.

Comparación o confrontación: Es cuando se cotejan las operaciones realizadas por el sujeto a auditar con las normativas, procedimientos y otros documentos para determinar sus relaciones e identificar sus diferencias y semejanzas.

Revisión selectiva: Radica en el examen de aspectos importantes, que debe cumplir una actividad, informes o documentos, seleccionando parte de las operaciones, que serán evaluadas o verificadas en la ejecución de la auditoría.

Rastreo: Es el seguimiento que se hace al proceso de una operación, con el objetivo de conocer y evaluar su ejecución.

Las **técnicas documentales:** Consisten en obtener información escrita, para soportar las afirmaciones, análisis o estudios realizados por los auditores.

Estas pueden ser:

Revisión analítica: Consiste en el análisis de índices, indicadores, tendencias y la investigación de las fluctuaciones, variaciones y relaciones que resulten inconsistentes o se desvíen de las operaciones pronosticadas.

Comprobación: Consiste en verificar la evidencia que apoya o sustenta una operación o transacción, con el fin de corroborar su autoridad, legalidad, integridad, propiedad, veracidad mediante el examen de los documentos que las justifican.

Computación: Es el análisis de documentos, datos o hechos asistidos por computador y los software especializados.

Estudio general: Esta técnica se aplica al inicio del trabajo del auditor, sobre la base de su experiencia y juicio profesional y generalmente requiere la aplicación de otras técnicas. Consiste en la evaluación general de la información del sujeto a auditar, sobre su naturaleza jurídica, objeto social, estados contables, sistemas de información, sistemas de control interno, entre otras.

Las **técnicas físicas:** Es el reconocimiento real sobre hechos o situaciones dadas en tiempo y espacio determinados y se emplea como técnica la inspección.

Inspección: Consiste en el reconocimiento mediante el examen físico y ocular de hechos, situaciones, operaciones, activos tangibles, transacciones y actividades, aplicando para ello otras técnicas como son: indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación.

Las **técnicas escritas:** Consiste en reflejar en los Papeles de Trabajo información importante para el trabajo del auditor.

Se aplica de las formas siguientes:

Análisis: Consiste en la separación de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el propósito de establecer sus propiedades y conformidad con los criterios de orden normativo y técnico. Permite identificar y clasificar para su posterior análisis, todos los aspectos de mayor significación y que en un momento dado pueden afectar la operatividad de la entidad auditada.

Conciliación: Es el cotejo de la información producida por diferentes fuentes sobre un mismo tema para establecer su conformidad y veracidad.

Confirmación: Radica en corroborar la verdad, certeza o probabilidad de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, mediante datos o información obtenidos de manera directa y por escrito de los funcionarios o terceros que participan o ejecutan las operaciones sujetas a verificación.

Cálculo: Es la verificación de la exactitud aritmética de las operaciones contenidas en los documentos.

Tabulación: Se realiza mediante la agrupación de los resultados importantes, obtenidos en las áreas y elementos analizados, para arribar o sustentar las conclusiones.

1.2 Personas Naturales: Conceptos, estructura y legislaciones.

A toda aquella persona física con capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias se denomina persona natural, y se define como contribuyente la persona natural o jurídica, al que la Ley le impone la obligación de tributar; en términos de la ONAT cuando se habla de persona natural se refiere a los contribuyentes.

Actualmente el modelo económico cubano ha experimentado cambios sustanciales a partir de la década de los 90 hasta la actualidad, pues se concibe y pone en práctica una política anti crisis exitosa y eminentemente solidaria. Se va transformando la estructura productiva del país a favor del turismo internacional y otros servicios en tanto pierde participación económica la industria azucarera, aunque no se supera en el período el patrón agroindustrial-exportador o modelo basado en las ventajas naturales. Se flexibiliza la estructura de propiedad con una mayor diversidad de formas organizacionales de la propiedad estatal y cooperativa y formas de propiedad no social. Se introducen importantes cambios en la planificación y en la regulación económica. (Sistema tributario, auditoría, otras restricciones e incentivos financieros).

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 sustantivo y adjetivos y el conjunto de medios institucionales denominada como Administración Tributaria, todos ellos estrechamente relacionados.

Al ser política del país contribuir al incremento sostenido de la eficiencia de la economía y de los ingresos al Presupuesto del Estado con el propósito de respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero, tomando en cuenta las particularidades de nuestro modelo económico, el sistema tributario cubano se ha modificado en cuanto a la Ley que lo rige.

Ley No. 113, “Del Sistema Tributario”

La Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba, en su sesión del día 23 de julio de 2012, correspondiente al IX período ordinario de sesiones de la VII Legislatura, aprobó la Ley número 113 “Del Sistema Tributario”, la cual establece el impuesto sobre los ingresos personales, y la obligatoriedad de los contribuyentes de presentar declaración jurada de los ingresos percibidos durante el año. Por lo cual se hace necesario establecer los procedimientos con arreglo a los cuales se reglamentarán las normas generales y los procedimientos administrativos del régimen tributario de la República de Cuba. Esta Ley tiene por objeto establecer los tributos, principios, normas y procedimientos generales sobre los cuales se sustenta el sistema tributario, está conformado por 19 impuestos, 3 tasas y 3 contribuciones, los que serán exigibles en todo el territorio de la República de Cuba.

Estructura Del Sistema Tributario

Impuesto:

Impuesto sobre los Ingresos Personales.

- Impuesto sobre Utilidades.
- Impuesto sobre las Ventas.
- Impuesto Especial a Productos y Servicios.
- Impuesto sobre los Servicios.
- Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos.
- Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas.
- Impuesto sobre la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales.
- Impuesto sobre el Transporte Terrestre.
- Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones.
- Impuesto sobre la Transmisión de Bienes y Herencias.
- Impuesto sobre Documentos.
- Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo.
- Impuesto por el Uso o Explotación de las Playas.
- Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.
- Impuesto por el Uso y Explotación de las Bahías.
- Impuesto por la Utilización y explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre.

- Impuesto por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres.
- Impuesto Aduanero.

Contribución:

- Contribución Territorial para el Desarrollo Local.
- Contribución a la Seguridad Social.
- Contribución Especial a la Seguridad Social.

Tasa:

- Tasa por Peaje.
- Tasa por Servicio de Aeropuertos a Pasajeros.
- Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial.

Esta vez, los cambios parecen responder, con un carácter más de mediano y largo plazo, a la visión de una economía donde el sector no estatal alcance un peso significativo en la actividad económica y la generación de empleos. Por ello aunque se preserva el principio de simplicidad, también hay un enfoque hacia la ampliación de la base impositiva, que lleva a la aplicación de nuevas figuras.

Se encuentran dentro del glosario de términos que recoge la Ley los siguientes:

Año Fiscal: el período de doce (12) meses, que coincide con el año natural (de enero a diciembre) salvo las excepciones que se dispongan en la Ley o en sus normas complementarias. El primer año fiscal comienza a contarse desde la fecha en que el contribuyente incurra en el hecho imponible y finaliza cuando cese la ocurrencia del mismo.

Base Imponible: el importe de la valoración del hecho jurídico o económico, gravadas por el tributo a la que se aplica el Tipo Impositivo.

Bonificación: beneficio consistente en la disminución del tipo impositivo o reducción de la cuantía a pagar de un tributo determinado.

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

Contribuyente: la persona natural o jurídica, al que la ley impone la obligación de tributar.

Deberes formales: el conjunto de obligaciones no pecuniarias con trascendencia tributaria a cuyo cumplimiento están obligados los sujetos pasivos y responsables

Declaración jurada: la obligación que tiene el contribuyente de declarar la información exigida por ley, en función de determinar la cuantía a pagar por concepto del tributo, mediante los

documentos y formularios que a tales efectos establece la Administración **Tributaria:** quedando obligado con el contenido y exactitud de los datos consignados en ella.

Determinación administrativa de la deuda tributaria: el acto mediante el cual la Administración competente declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria

Deuda tributaria: la cantidad adeudada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria por concepto de tributo y en su caso, incluirá los recargos y multas a que haya lugar.

Domicilio fiscal: el lugar de localización u operación del sujeto pasivo y responsable en sus relaciones con la Administración Tributaria (donde el contribuyente realiza el hecho imponible).

Exención: beneficio que consiste en liberar al contribuyente de la obligación del pago de un tributo determinado.

Hecho Imponible: la actividad, acto o negocio de naturaleza jurídica o económica, establecido por ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Impuesto: el tributo exigido al obligado a su pago, sin contraprestación específica.

Notificación: el acto mediante el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del sujeto pasivo o responsable de la obligación tributaria, determinadas actuaciones realizadas por ella que le afectan directamente.

Obligaciones tributarias: las obligaciones derivadas del tributo, incluida la principal o sea el pago y los deberes formales, relacionados o no con este.

Registro de contribuyentes: los libros, cuadernos y soportes magnéticos que obran en la Oficina Nacional de Administración Tributaria, en los que se inscriben los sujetos pasivos en la forma, términos y condiciones que se establezcan legalmente.

Requerimiento: el acto mediante el cual la Administración Tributaria exige del sujeto pasivo o responsable, el cumplimiento de una obligación que le es propia o la realización de cualquier otra diligencia vinculada con esta.

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

Término de pago: el período establecido legalmente para que el sujeto pasivo efectúe el pago de la obligación tributaria.

Tipo impositivo: la magnitud que se aplica a la Base Imponible, para determinar el importe del Tributo. La magnitud puede estar determinada en por cientos, números enteros o decimales.

Tributo: las prestaciones pecuniarias que el Estado exige, por imperio de la Ley, con el objetivo de obtener recursos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos y el cumplimiento de otros fines de interés general. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

Todos estos tributos y términos tributarios antes definidos son aplicables tanto a personas jurídicas como naturales. En función de impulsar el trabajo por cuenta propia las resoluciones que lo regulaban tuvieron modificaciones en cuanto a la cantidad y alcance de actividades reguladas con el propósito de incrementar el número de contribuyentes y atenuar el impacto económico que representaría a la sociedad la reducción en los centros de trabajo estatales de las plantillas infladas.

1.3 El procedimiento de fiscalización a personas naturales: Conceptos, componentes y dimensiones.

La ONAT del municipio Holguín, cuenta con un departamento de fiscalización que se encarga de controlar la disciplina tributaria a personas naturales. Este departamento está conformado por oficiales fiscales tributarios, que tienen como misión fundamental la realización de comprobaciones dirigidas a la revisión del cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones tributarias de las personas naturales, o sea, los impuestos, tasas y contribuciones a los cuales están obligadas estas personas. La fiscalización, presunción y determinación de la deuda administrativa en los tributos que por Ley se establecen, conjuntamente con la imposición de los recargos y sanciones que correspondan, es su función principal permitiendo la aplicación de todas las disposiciones vigentes en la legislación, a través de la investigación, el estudio y análisis de todos los hechos imposables en que incurren los sujetos pasivos. Para ello se definen a continuación varios términos inherentes a estos tipos de fiscalización:

Estudio de comportamiento: acción de investigación destinada a profundizar en el conocimiento de formas de proceder de contribuyentes y características de actividades o hechos específicos, con trascendencia tributaria, financiera y contable.

Ilegalidad: La actuación indebida de una persona natural, en el ejercicio de una actividad económica, en la que concurren, entre otras, las circunstancias siguientes:

- no tener autorización del organismo rector;
- no estar autorizada la actividad que realiza;
- no estar inscripto en el registro de contribuyentes;
- violar el alcance establecido en la legislación del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social para la actividad que realiza;
- la contratación de fuerza de trabajo sin estar autorizada o inscripta en el registro.

Infracciones tributarias: cualquier acción u omisión calificada y sancionada como tal en la legislación vigente sobre las normas generales y de procedimientos tributarios.

Recargo por mora: se constituye mora el no pago, en el término establecido, de la obligación tributaria, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria y con independencia de las sanciones a que el incumplimiento diere lugar.

Fiscalización tributaria: la revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas naturales, mediante la realización de acciones de control, comprobación, verificación e investigación, de forma presencial y/o documental y otras que se determinen para preservar la disciplina fiscal.

Fiscalizador: el funcionario encargado de investigar y comprobar los hechos imposables, llevando a efecto la definitiva integración de la base imponible y la determinación administrativa de la deuda tributaria cuando corresponda.

Control fiscal: el conjunto de acciones que realiza la Administración Tributaria para garantizar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias a fin de restablecer la disciplina y crear capacidad de riesgo.

Control fiscal intensivo a personas naturales: la acción de control de forma selectiva y profunda a los sujetos pasivos, con el objetivo de detectar manifestaciones del incumplimiento tributario y exigir los adeudos correspondientes, según proceda, y además conocer la capacidad real contributiva de las personas naturales.

Contribuyente de interés: contribuyente que al ser analizado presenta una o varias características atendiendo a su comportamiento, a las particularidades del territorio donde ejerce la actividad económica o al objeto de la actividad en cuestión, que lo diferencian del resto de los contribuyentes.

Domicilio legal: a los efectos tributarios, se considera que el domicilio legal de las personas naturales cubanas en el territorio nacional, es el que consta en el Registro del Carné de Identidad correspondiente.

Sede de negocio: local donde el contribuyente se ha establecido para desarrollar su actividad de forma permanente, propia o arrendada.

Subdeclarante de ingresos: el contribuyente al cual se le han calculado Ingresos Brutos anuales “significativamente” superiores a los consignados en su declaración jurada.

Subdeclarante con propuesta de determinación: el subdeclarante de ingresos brutos cuyos ingresos calculados origina una determinación administrativa significativa.

Sujeto pasivo: el que, en virtud de la ley, debe cumplir en calidad de contribuyente, retentor o perceptor, la obligación tributaria o en su caso, la obligación no tributaria.

Entre los tipos de acciones que tiene establecida la ONAT a este sector se encuentran:

Fiscalización de buró: Es la acción que se realiza por los fiscalizadores tributarios en sus respectivos puestos de trabajo dentro de la oficina; tiene alcance integral pues se revisan todos los tributos a los que está obligado el contribuyente. Cuando el contribuyente ejerce más de una actividad, se incluyen todas las actividades en la fiscalización, para obtener la situación integral del contribuyente. Este tipo de acción es la predominante en el trabajo de fiscalización.

Confirmación tributaria: Es la acción de fiscalización destinada fundamentalmente a obtener nuevas pruebas y se efectúa en el lugar donde ejerce la actividad el contribuyente o donde radiquen aquellos que suministran información. Se utiliza con el fin de comprobar la veracidad o certeza de la información suministrada por el contribuyente o terceros obligados a entregar información, revelando la posible omisión o falsedad. Este tipo de acción, no constituye una fiscalización independiente, por lo que no se emite orden de trabajo. Se utiliza fundamentalmente, como un complemento de la Fiscalización de Buró, aunque puede requerirse en otros tipos de fiscalización.

Fiscalización presencial: Es la acción que se realiza en el lugar donde ejerce la actividad el contribuyente, a fin de tomar evidencias del cumplimiento de deberes formales, de otras obligaciones con trascendencia tributaria y otras acciones de interés de la Oficina, que permitan caracterizar al contribuyente. Se utiliza además para realizar acciones conjuntas, con otras entidades de control del territorio. Este tipo de acción permite actuar sobre un mayor número de contribuyentes, creando capacidad de riesgo y conduciendo a la aplicación de

multas fiscales en caso de incumplimiento. Excepcionalmente puede conllevar a la determinación administrativa de la deuda tributaria.

Verificación tributaria: Es la fiscalización que se realiza, fundamentalmente de forma encubierta, utilizando la combinación de varias técnicas de fiscalización. Brinda información muy valiosa para la Oficina, permitiendo la realización de otras acciones de control. Se ejecuta por personal previamente seleccionado. Se combinan adecuadamente acciones de análisis de la información interna o externa con la observación en el terreno.

Estudio de comportamiento: Es la acción de investigación que se realiza por los fiscalizadores tributarios en sus respectivos puestos de trabajo y en el terreno; tiene alcance integral, pues se revisan y analizan todas las obligaciones, incluyendo los registros y otros deberes formales, a las que está obligado el contribuyente, así como, la operatoria de la actividad, para su caracterización, siendo esta última la seleccionada para el desarrollo de esta tesis.

Tipos de acciones de fiscalización combinadas

Fiscalización temática: Es la que se realiza sobre un tema o tributo específico. Puede ser de buró o terreno o la combinación de ambas, según resulte necesario.

Proceso regulatorio: Es la fiscalización que se realiza a un sector de contribuyentes o a una obligación específica donde existen indicios de indisciplina fiscal. Puede ser de buró o terreno o la combinación de ambas, según resulte necesario.

Recomprobación: Cuando se realiza una nueva fiscalización, derivada de una reclamación del contribuyente ante la administración tributaria o cuando existe sospecha de un proceder inadecuado de los fiscalizadores actuantes. Para ello se elabora una nueva orden de trabajo

Fiscalización de la declaración jurada de ingresos personales: Es la fiscalización de buró a un grupo de contribuyentes que arrojan signos de subdeclaración, después de efectuado el control extensivo a la declaración jurada o de contribuyentes de interés, previamente seleccionados.

Los tributos a los que se obligan los contribuyentes que ejercen las actividades por cuenta propia, según la Ley 113/2012, se pueden resumir de la manera siguiente:

Impuesto sobre los ingresos personales: Están sujetos a este impuesto las personas naturales cubanas y extranjeras con residencia permanente en el territorio nacional, por todos sus ingresos obtenidos cualquiera sea el país de origen de estos ingresos, así como las

personas naturales cubanas y extranjeras que no tengan residencia permanente en la República de Cuba, por los ingresos que obtengan o generen en el territorio nacional, dentro de un mismo año fiscal.

Los sujetos del impuesto sobre los ingresos personales, quedan obligados a presentar una declaración jurada de ingresos, percibidos durante cada año, exceptuando los casos que lo liquiden y paguen por retención. La base imponible del impuesto para las personas naturales cubanas y extranjeras residentes permanentes en la República de Cuba, se determina por los ingresos obtenidos en el año fiscal, cualquiera que sea el país de origen de los ingresos, a los que se descuenta, según lo establecido en esta Ley y demás disposiciones complementarias: el mínimo exento que se reconozca a favor del contribuyente; los gastos en los límites que a tales efectos disponga el Ministro de Finanzas y Precios; los tributos pagados, excepto el impuesto sobre ingresos personales; y los pagos de la contribución establecida legalmente para la restauración y preservación de las zonas donde desarrollan su actividad.

No se consideran gastos deducibles los pagos de multas o indemnizaciones por la comisión de infracción, contravención o delito y por concepto de responsabilidad civil derivado de ello. Los sujetos pasivos de este Impuesto lo liquidan, aplicando como tipo impositivo, sobre la base imponible determinada conforme a las reglas establecidas en la sección anterior, la siguiente escala progresiva expresada en CUP. Los pagos anticipados del Impuesto, se realizan por los contribuyentes, retentores y perceptores, dentro de los veinte (20) primeros días naturales del mes siguiente al período que se liquida, o al mes en que se efectuaron las retenciones y percepciones; según corresponda.

Impuesto sobre los servicios: Se establece un impuesto sobre los servicios públicos telefónicos, cablegráficos y radiotelegráficos, de electricidad, agua, transporte, gastronómicos, de alojamiento y recreación, así como de otros servicios que se presten en el territorio nacional. Siendo sujetos de este impuesto las personas natural y jurídica que presten los servicios antes mencionados y se toma como base el total de los ingresos que genera esa actividad. Se fija como base imponible el total de los ingresos que generen los servicios prestados. Las personas naturales pagan el Impuesto aplicando un tipo impositivo del diez por ciento (10 %) sobre el valor total de los ingresos que obtengan de los servicios prestados. Este tributo se paga dentro de los 20 primeros días naturales posteriores al mes que se prestan los servicios.

Impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo: Están obligadas a tributar por este impuesto las personas naturales y jurídicas, cubanas o extranjeras, que al objeto de sus actividades contraen fuerza de trabajo. La base imponible del impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo lo constituye el monto total de las remuneraciones a que se refiere el siguiente artículo. El tipo impositivo del impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo disminuye de forma progresiva con la entrada en vigor de la presente Ley, conforme a las siguientes reglas: veinte por ciento (20 %) durante el primer año; quince por ciento (15 %) durante el segundo año; doce por ciento (12 %) durante el tercer año; diez por ciento (10 %) durante el cuarto año; y cinco por ciento (5 %) durante el quinto año y en lo sucesivo. A los fines de la determinación y pago del impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo, los contribuyentes de este se obligan a la presentación mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquel en que se devenguen las remuneraciones.

Contribución especial a la seguridad social: La base imponible y el tipo impositivo aplicable para el pago de la contribución a la seguridad social por los trabajadores por cuenta propia se rigen por lo establecido en el Decreto Ley No. 278 “Del régimen especial de seguridad social para los trabajadores por cuenta propia” de fecha 30 de septiembre de 2010, según la escala la base de contribución es de 350 a 2000 a la que se le aplica un tipo impositivo del (25%). En aquellos casos a quienes la autoridad competente, de acuerdo con lo establecido en la legislación especial al respecto, suspenda temporalmente la autorización para ejercer el trabajo por cuenta propia, no están obligados al pago de la contribución a la seguridad social, que en su caso sea exigible, siempre que la referida suspensión sea acreditada dentro de los diez días naturales siguientes a su aprobación, ante la oficina nacional de la administración tributaria del domicilio fiscal del contribuyente.

No se encuentran obligados al pago de la contribución a la seguridad social los contribuyentes actualmente afiliados a cualquiera de los registros de seguridad social establecidos: ejemplo: trabajadores que se encuentren vinculados laboralmente en entidades estatales, privadas o mixtas, los jubilados, los creadores de artes plásticas y aplicadas, musicales, literarios y audiovisuales, y de la protección especial a los trabajadores asalariados del sector artístico.

Aportes y limitaciones del procedimiento de fiscalización para las personas naturales en la actividad servicios gastronómicos en cafetería.

El procedimiento aplicable parte de una guía de fiscalización que está diseñada para abarcar la totalidad de las actividades del trabajo por cuenta propia, sin tener en cuenta las particularidades de cada una de ellas, debilitando el análisis en la aplicación de la misma, si se tiene en cuenta que los ingresos brutos generados como promedio las diferencian una de otras. El análisis solo se sustenta para la utilización de la fiscalización mediante el método de presunción sobre los ingresos observables, los ingresos derivados de las ventas declaradas por los contribuyentes, así como los reflejados en los registros de ingresos y gastos. Los resultados arrojados mediante las observaciones realizadas por los funcionarios actuantes, no se tienen en cuenta en el momento de la aplicación de la metodología, lo que propicia poca profundidad y objetividad, y por consiguiente, justeza en el tratamiento a cada caso. Carece de sustentabilidad legal para el desarrollo de la aplicación del método de presunción, teniendo en cuenta que no brinda evidencias suficientes ni relevantes para la conclusión de los resultados que se deriven de la misma.

El procedimiento establece el cumplimiento de la norma de tiempo, la cual no se ajusta a las exigencias que se derivan del análisis de la acción fiscalizadora, toda vez que se tienen en cuenta en el momento del desarrollo de las observaciones los horarios de alta y baja demanda del servicio que prestan. Aun con las debilidades que puede tener para realizar una acción fiscalizadora constituye una herramienta de trabajo que se basa en el manual de normas y procedimientos de la administración tributaria y se rige por los preceptos de la Ley 113 y el Decreto 308. Es un procedimiento que permite un trabajo homogéneo por parte de los oficiales fiscal tributario, a la vez es accesible acorde a la capacidad y nivel profesional de los funcionarios que la aplican.

1.4 Diagnóstico de la actividad servicios gastronómicos en cafetería en el municipio de Holguín.

Caracterización de la actividad servicios gastronómicos en cafetería en el municipio Holguín.

El municipio cuenta 1 114 negocios que ofertan servicio gastronómicos, agrupado en las actividades de: Elaborador vendedor de alimentos y bebidas mediante servicio gastronómico en Restaurantes (Paladares) con un total de 60; servicio gastronómico en cafeterías 1095.

La actividad de servicio gastronómico en cafeterías tiene como alcance elaborar y expender alimentos y bebidas no alcohólicas en su domicilio o en locales arrendados sin sillas, mesas, banquetas o similares para uso de los consumidores. Requiere de licencia sanitaria para su autorización. En la actualidad es ejercida en su gran mayoría por tres sectores de la población, jubilado, amas de casa y desvinculado laboral.

En observación realizada a 150 contribuyentes que ejercen esta actividad se comprobó que entre los productos más ofertados está: café, chocolate, batido, refresco, prú, jugo natural, croqueta, fritura de maíz, pizza, pan con jamón, pan con bistec, pan con mayonesa, pan con croqueta, pan con queso, pan con mantequilla, pan con jalea, pan con hamburguesa, pasteles, pastica de maní, caramelos, turrone, dulces finos, y la mayoría cuentan con uno o más trabajadores contratados.

Del total de contribuyentes inscriptos que ejercen esta actividad en el periodo fiscal 2019, presentaron su declaración jurada 752 contribuyentes, teniendo como promedio un ingreso de \$ 12 900.00CUP. Del total de las declaraciones presentadas 620 resultaron ser subdeclarantes y como resultado de la fiscalización extensiva resultaron ser no subdeclarantes. Del total fiscalizado solo a 25 le dio a pagar, siendo el importe promedio del pago de \$ 1454.96 con un ingreso promedio de \$ 55 909.12.

1.5 Conclusiones parciales

- El método que se usa en una investigación científica se denomina metodología, la cual forma parte de cualquier sistema que puede ser aplicable a distintos procesos de diversas ramas. A la acción y efecto de fiscalizar se le conoce como fiscalización, acto mediante el cual se revisan, auditan o supervisan acciones y documentos.
- Toda aquella persona física con capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias se denomina persona natural, y se define como contribuyente la persona natural o jurídica, al que la Ley le impone la obligación de tributar, mediante el conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico vinculadas al programa del Estado en la captación de recursos financieros, basándose en los principios de imposición y la política tributaria.
- La Ley número 113 “Del Sistema Tributario” aprobada el día 23 de julio del 2012 en la Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba establece los tributos, principios, normas y procedimientos generales sobre los cuales se sustenta el Sistema

Tributario, conformado por 19 impuestos, 3 tasas y 3 contribuciones, exigibles en todo el territorio de la República de Cuba.

- El departamento de fiscalización de las oficinas municipales de la ONAT se encarga de controlar la disciplina tributaria a personas naturales mediante la realización de comprobaciones dirigidas a la revisión del cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones tributarias de los mismos, a través de los métodos de fiscalización, presunción y determinación de la deuda administrativa, conjuntamente con la imposición de los recargos y sanciones que correspondan.
- En la ONAT del municipio de Holguín se realizó un estudio diagnóstico donde se evidencia que el procedimiento existente para la realización de los estudios de comportamiento, es insuficiente pues no se ajusta a la actualidad económica del país, siendo insuficiente las muestras aplicables para su implementación, careciendo de fortaleza legal frente un proceso judicial ante un tribunal.

Capítulo II Diseño de la metodología de fiscalización a personas naturales para la cafetería de alimentos ligeros.

2.1 Concepto teórico que sustenta la mejora del procedimiento actual

El estudio de comportamiento tiene como objeto conocer los niveles de ingresos y/o gastos de un período determinado, a fin de inducir el pago y liquidación correcta de todas las obligaciones de los contribuyentes, en correspondencia con su capacidad real contributiva. El departamento de fiscalización de la ONAT diseñó una metodología para la realización de este tipo de estudio, la que está dividida en varias etapas:

- 1- Caracterización de la actividad
- 2- Exploración fuera del ámbito del contribuyente
- 3- Exploración en el ámbito del contribuyente
- 4- Realización de las observaciones
- 5- Cálculo de la presunción en el período
- 6- Cierre del estudio de comportamiento

Para el desarrollo de estas actividades el país no tienen implementado un sistema de facturación que respalde la adquisición de las materias primas para la elaboración de los productos a ofertar, ni se cuenta con un mercado mayorista que los provea, que permita verificar que los importes reflejados en el registro de ingresos y gastos son correctos, siendo necesario aplicar el régimen de presunción indirecta que es un régimen especial utilizado por la administración tributaria cuando la ausencia de declaración o la declaración incorrecta del obligado a su pago no permita el conocimiento de los datos necesarios para la determinación directa de la base imponible o los rendimientos cuando la naturaleza misma del hecho imponible así lo aconseje, para ello se utilizan los siguientes métodos:

- a) Aplicar los datos o antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto;
- b) Utilizar aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y rentas o de los ingresos, ventas, costos o rendimientos que sean normales para el sector económico en que se produzcan; y
- c) Valorar los signos o índices que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos obtenidos.

La mejora a la guía actual está encaminada a proporcionarle a los fiscalizadores una herramienta capaz de obtener la evidencia competente, relevante y suficiente, tomándose

como referencia en los casos que sea posible las normas cubanas de auditoría, al ser este un instrumento eficaz para los auditores.

A continuación se procede a realizar algunas mejoras en el procedimiento ya existente, las mismas se irán introduciendo y explicando según los cambios que se le apliquen a la estructura actual.

Se modifican las etapas de la dos a la seis de la guía ya existente, por una etapa que recoge el rango antes enunciado, que se denominará planeación ejecución e informe; los mismos contarán con los elementos que se describen a continuación:

Planeación: Tiene como objetivo principal la realización de un estudio de comportamiento con calidad, para que se cumpla de forma eficiente y efectiva la acción.

Estudio previo: Inicia en la ONAT del municipio donde el contribuyente está inscripto, mediante la revisión de los soportes informáticos, el expediente del contribuyente, informaciones del grupo de verificación tributaria y las acciones fiscalizadoras ejecutadas con antelación al estudio, realizar confirmación con tercero en el caso que no esté realizando el aporte por la contribución especial a la seguridad social, estando en edad para realizarlo, se coteja además la dirección del contribuyente que debe coincidir con el local donde ejerce la actividad, analizar los ingresos declarados en los últimos cinco años, a través de las declaraciones juradas presentadas.

Conocimiento del sujeto a fiscalizar: Es la fase de la planeación que tiene como propósito establecer pautas sobre información general y necesaria que deben de obtener los fiscalizadores acerca del sujeto a fiscalizar con relación a la característica del contribuyente, estructura organizativa del local, normativas, registros primarios, financieros, humanos, entre otros aspecto de interés. Dada que la actividad se desarrolla en el domicilio del contribuyente o en un área arrendada, y no es posible contar con las condiciones necesaria para realizar el trabajo, se propone dividirlo en dos etapas, la primera en el ámbito del contribuyente y la según en la oficina.

Primera etapa: Se realiza en el ámbito del contribuyente y consiste en realizar la caracterización del contribuyente, a través de técnicas de recopilación de informaciones, entre las que se encuentran: la entrevista, observación, comparación y/o confrontación, que permita

analizar el cumplimiento de los deberes formales, agregándole al procedimiento existente las siguientes aspectos los cuales deberá certificar el contribuyente a través del acta de declaración (ver anexo1).

Factores que inciden con el tiempo de permanencia en el puesto de trabajo

- **Familiares bajo su tutela:** Este aspecto nos indicara que en dependencia de la cantidad de persona a tutelar, será el tiempo que permanezca laborando diariamente para aumentar los ingresos.
- **Cantidad de personas que laboran en el núcleo:** Esta interrogante nos describe el nivel de auto exigencia y responsabilidad que cada contribuyente lleva consigo. La entrada o no de otros salarios al hogar determinará la dependencia y dedicación a la actividad.
- **Estatus laboral:** Este aspecto permitirá estimar el tiempo de trabajo, ya que una persona que vinculada al sector estatal, dedicará más tiempo a desempeñarse en esta actividad.
- **Realiza otra actividad por cuenta propia:** De tener otra actividad nos indica que permanecerá menos tiempo en el puesto de trabajo o cuenta con trabajadores contratados.
- **Recibe remesa del extranjero:** De este aspecto se desprende dos variables cantidad y frecuencia con que recibe la misma, estando directamente vinculada con la necesidad de recursos financiero, que se obtiene con más tiempo laborando.

Factores que incide en el nivel de venta:

- **Nivel cultural:** Este aspecto no es una variable determinante a la hora de solicitar el servicio por parte de los clientes, pero si es un factor que se debe tomar en consideración, porque es una persona preparada que incide en la comunicación con los clientes y por ende en el consumo.
- **Confort y presencia:** Este punto es una variable que incide en la demanda que puede tener el contribuyente. Si su vestuario está limpio, si no tiene aliento etílico. Este punto debe ser confirmado en todas la visitas que se realicen al contribuyente.
- **Período de duración de los productos ofertados:** El conocimiento de este aspecto permitirá cuantificar la cantidad de productos que puede adquirir o producir en un día para su comercialización.

Factores que incide en el costo:

- **Cantidad y precio de productos que adquiere listo para la venta:** Esta información incide en el costo, y los precios declarados por el contribuyente serán cotejados con lo ofertado por otros contribuyentes.
- **Cantidad de productos que comercializa diariamente:** Esta información permite calcular el costo de venta, según la herramienta que se propondrá utilizar.
- **Proveedores:** Este aspecto está relacionado con el primer punto, lo que nos permitirá realizar confirmaciones con terceros acerca de los precios de adquisición de los productos.
- **Carta técnica de los productos que elabora:** Permite calcular el costo unitario de los productos ofertados.

Valoración del patrimonio del contribuyente

- **Es propietario del hogar:** Esta pregunta va encaminada a conocer si es cabeza de familia, además de las condiciones del inmueble. Esta última debe realizarse mediante la técnica de observación en el momento de la visita al hogar del contribuyente. El objetivo es conocer el nivel de vida, el que puede estar relacionado con los niveles de gasto.
- **Cuenta bancaria:** Esta pregunta está encaminada a conocer su solvencia financiera.
- **Deudas con el banco:** Esta pregunta tiene como objetivo conocer la cuantía que desembolsa mensualmente al banco por concepto de préstamos.

Segunda etapa: Se desarrolla en la oficina y tiene como objetivo:

Cálculo del costo unitario variable: Se consideran aquellos que varían proporcionalmente en función del volumen de producción, y que por la característica de la actividad objeto de estudio, solo se analizarán los gastos de materiales directos.

El análisis del costo unitario variable al multiplicarlo por volumen de venta diaria que declaró el contribuyente se obtiene el costo promedio de venta diaria, el que debe ser menor que los gastos diarios debitados en el modelo de registro de ingresos y gastos en lo adelante (RIG), de no cumplirse la condición antes expuesta, se puede inferir que el contribuyente no está registrando todos los gastos, aspecto a tener en cuenta para planificar el tiempo de observaciones.

El conocer el costo de venta permite conocer si el contribuyente tiene utilidad, para lo cual los ingresos registrados en el RIG debe ser superior a los gastos.

El cálculo de estos costos unitarios variable debe ser revisado en cada observación que se realice en la etapa de ejecución.

Cronograma para efectuar las visitas y observaciones al contribuyente: El objetivo de las observaciones es cuantificar la cantidad de productos comercializados en un período de tiempo determinado que sirva como evidencia e indicador que unido a los gastos, formen la base para realizar la presunción, siendo necesario que realicen como mínimo dos visitas a la semana y las mismas deben ser como mínimo cuatro horas en horarios diferentes de manera que abarque más del 10% de las horas de trabajo en el mes.

Además se debe planificar una visita al día siguiente, con objetivo de conocer el nivel de venta de los productos que al finalizar la observación quedaron pendiente por comercializar. Esta información se le debe solicitar a través de un acta de requerimiento (ver anexo 2), emitida en el momento de la observación.

Las observaciones no identificadas sólo se realizaran en los casos que el contribuyente haya solicitado una suspensión temporal por cualquier motivo.

- Ejecución

Esta etapa, como se dijo anteriormente, sustituirá la etapa cinco y seis de la actual guía, donde se añaden los siguientes elementos:

Análisis de las observaciones: Tienen como objetivo conocer el nivel de venta que realiza por cada tipo de oferta o producto en un período de tiempo determinado, notificándole al contribuyente a través de un modelo que refleje el nivel de ventas, más los datos de interés, tales como Inventario Inicial de los productos que se pretende comercializar en el día, los que se vendieron, así como los que quedaron pendiente por comercializar después de la observación, total de ingresos y gastos anotados desde la última visita hasta la actualidad, los días laborados y afectaciones. Cuando la observación se realice después de iniciada la venta el inventario inicial debe solicitarse mediante acta de declaración (ver anexo1).

Para que la información anterior sea lo más fidedigna posible, el fiscalizador debe de establecer comparaciones con las ventas diarias declaradas por el contribuyente con anterioridad, así como otras técnicas de análisis que induzcan al contribuyente a no distorsionar la realidad.

Análisis de los ingresos diarios: Para conocer los ingresos diarios se utilizará como fuente el resultado de las observaciones, las ventas de los productos pendiente por comercializar al finalizar la misma, los ingresos acreditados en el RIG del día analizado, donde a los ingresos obtenidos en las horas observadas se le sumarán los ingresos de las restantes horas no observadas, promediando el total de la observaciones realizadas en el mes, las que se multiplicara por los días realmente laborados en el mes.

Cálculo de los costos de venta: Para el cálculo de los costos de ventas diario se utilizará como fuente las cantidades vendidas según la observación, más los productos que no se comercializaron y que por sus características no pueden ofertarse al siguiente día, los que se multiplicarán por el costo unitario calculado en la etapa del conocimiento del sujeto a estudiar.

Los costos unitarios variables deben actualizarse en cada observación, por ofertar un nuevo producto o cambio de los precios de adquisición de la materia prima.

Al costo de venta obtenido en cada observación se le calculará un promedio, asumiéndose este como el costo de venta diario, el que se multiplicará por los días realmente laborados y se obtendrá el costo de venta mensual.

Análisis del impuesto por los servicios: La actividad de cafetería de alimentos ligeros está sujeta a este impuesto, debiendo tributar el 10% mensual de los ingresos brutos obtenidos, el que se aportará hasta 20 días naturales del mes siguiente de efectuada la venta, por lo que se calculará y no se accionará hasta concluido el término voluntario para su aporte.

Al realizar el cálculo del impuesto antes mencionado se compara el resultado alcanzado con lo aportado, de existir diferencia se procederá a determinar la deuda administrativa correspondiente.

Análisis de los gastos de operaciones: El contribuyente para desarrollar la actividad incurre en gastos que por sus características no pueden incluirse directamente en el costo del producto, tales como electricidad, insumos e impuestos sobre los servicios.

Análisis comparativo de los gastos e ingresos promedios mensuales: Con los datos obtenidos anteriormente se confeccionará un estado de resultado (ver anexo 3)

Informe:

El informe tiene como objetivo expresar por escrito la opinión a la que arriba el grupo de fiscalizadores. En el caso particular de los estudios de comportamiento cuya duración es de un año, donde se verifican no solo los ingresos brutos declarados por el contribuyente, sino las restantes obligaciones, incluido el impuesto sobre los servicios, que su base imponible la constituyen los ingresos declarados y se aportan mensualmente.

Dada la situación antes expuesta y teniendo en cuenta el tiempo de duración del estudio se propone realizar notificaciones parciales cada mes, donde se consignen el resultado del estudio de comportamiento y al finalizar el año se confecciona un informe. En los casos que se compruebe que no se tributó correctamente el resto de las obligaciones proceder a notificar la deuda a través de los instrumentos legales establecidos por la ONAT.

2.2 Mejora del procedimiento para la fiscalización a personas naturales de la actividad servicios gastronómicos en cafetería

Pasos para efectuar la acción fiscalizadora.

2.2.1- Planeación

Estudio Previo: Comprobar en la ONAT mediante los soportes informáticos, el expediente del contribuyente, informaciones del grupo de verificación tributaria y las acciones fiscalizadoras ejecutadas con antelación al estudio, los siguientes datos:

- Lugar donde desarrolla la actividad.
- Cantidad de trabajadores contratados como fuerza de trabajo inscritos en el Registro de contribuyente (RC-08).
- Cantidad de actividades por cuenta propia que realiza.

- Estado del cumplimiento de las obligaciones, para ello el fiscalizador debe revisar el módulo de consulta visión integral tributaria (módulo VIT) en el SICAT y relacionar los aportes realizados al Presupuesto del Estado.
- Búsqueda de información sobre el comportamiento del contribuyente obtenida por acciones fiscalizadoras anteriores, estudios generales del comportamiento de la actividad, datos estadísticos e informaciones aportadas por los grupos de verificación tributaria.
- Verificar en el área de recaudación (gestión de la deuda) si el contribuyente posee convenio de aplazamiento.
- Búsqueda de información en los medios de comunicación y de divulgación tales como: páginas web, consultorios telefónicos, tarjetas promocionales y otros.

Conocimiento del sujeto a estudiar: Inicia con la notificación al contribuyente de la orden de trabajo, dándole una explicación general del objetivo del estudio, su duración, cantidad de visitas a ejecutar (sin darle a conocer fecha ni horario), con el propósito de hacerle un análisis del comportamiento de su actividad durante todo el ejercicio fiscal.

Caracterización del negocio, debe de hacerse a través de un acta de declaración y contener la siguiente información:

- Dirección donde está ubicado el negocio.
- Nombre del negocio.
- Descripción del local o lugar donde se presta el servicio o se realiza la venta.
- Descripción y precio de las ofertas.
- Horario en el que presta el servicio.
- Promedio diario de clientes que concurren a realizar compras.
- Desglose de la cantidad de productos que oferta en el día.
- Productos de mayor y menor demanda.
- Productos que ofertan con mayor y menor precio.
- Los productos que ofertan son elaborado o adquirido en las redes de mercados estatales u otro contribuyente.
- Carta técnica de los productos elaborados y el precio de adquisición de los productos ofertado listo para la venta.

- Días y horarios de la semana o del mes, con mayores, mediano y menores ingresos.
- Promedio diario de ingresos.
- Promedio diario de gastos.
- Cantidad de días que trabaja en la semana.
- Días en los que frecuentemente trabaja y no ha laborado.
- Familiares vinculados al negocio: nombre(s) y apellidos y tipo de parentesco con el titular.
- Cantidad de trabajadores empleados: nombre(s) y apellidos, salarios pagados y periodo trabajado por cada uno.
- Cantidad de miembros de la familia que están bajo su tutela.
- Conocer si el contribuyente tiene vínculo laboral o es jubilado.
- Nivel cultural.
- Porte y aspecto del contribuyente y del local.
- Nombre y apellidos del tenedor de libro en caso de estar acogido a esta modalidad, así como el monto de lo que le paga por el servicio prestado.
- Tipo de energía que emplea en la actividad.
- Detalle de los equipos eléctricos que están en función de la actividad.
- Muestreo del último comprobante del consumo eléctrico.

Valoración Patrimonio del contribuyente:

- Es propietario del hogar.
- Recibe remesa del extranjero.
- Cuenta bancaria, si procede.
- Propiedades sobre otros bienes (auto).
- Deudas con el banco.

Descripción del puesto de trabajo:

- Describir el área donde desarrolla el trabajo con el objetivo de identificar si está en una zona de alta, mediana o baja afluencia de público, así como el área donde elabora los productos.

Análisis del cumplimiento de los deberes formales

Solicitar los siguientes documentos a través de un acta de requerimiento (ver anexo 3):

- Modelo de registro de contribuyente RC-5 y RC-04A con el objetivo de verificar si los datos consignados en el mismo se mantienen actualizados.
- Aval sanitario: con el objetivo de verificar si los productos que está ofertando se corresponde con los autorizados, además de ver si el mismo no ha prescrito del tiempo de vigencia.
- La autorización de Planificación Física para la colocación de anuncios o propaganda comercial en el local.
- Las declaraciones juradas de los ingresos personales presentados en años anteriores, documentos del banco con los modelos CR-09 de los últimos tres años, así como las facturas de compra de los productos y materias primas.
- Revisión de los registros de ingresos y gastos, para conocer si los posee y actualiza correctamente.
- Comprobar que la actividad que está desarrollando se corresponda con el alcance previsto en la Resolución 42/2013 Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Análisis de la información obtenida en la oficina

Cálculo del costo variable unitario:

Calcular el costo variable unitario de los productos ofertados por el contribuyente, utilizando como fuente la carta técnica obtenida en la etapa del conocimiento del sujeto a auditar mediante acta de declaración (ver anexo 1), estos costos serán actualizado en cada observación, utilizando el mismo procedimiento, explicando las causas de la variación. Para proceder al cálculo del costo se diseñó la siguiente tabla I, el cual debe ser notificado al contribuyente.

Tabla 1 Cálculo del costo variable unitario

		Costo de la Materiales				Costo variable unitario	
Ofertas	Materiales	UM	Cantidad	Precios	Importe	Norma de consumo	Costo variable unitario
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)=(7)x(5)
XXXX							
(9)Total					XXXX		XXXX

Descripción

Ofertas (1): Nombre del producto elaborado declarado por el contribuyente.

Mercancía (2): Material utilizado en la elaboración de la oferta, aclarando que el producto adquirido listo para la venta se registra el precio de adquisición.

UM (3): Unidad de medida.

Cantidad (4): Cantidad de material o producto que se utiliza en un día de trabajo.

Precio (5): Precio de adquisición del material, declarado por el contribuyente.

Importe (6): Costo de adquisición del producto, que es el resultado de multiplicar la columna 4 y la (5).

Norma de consumo (7): Consumo unitario de material incurrido en la elaboración de un producto a ofertar. Este dato se obtiene por dos vías, la primera por la declaración del contribuyente, y la segunda aritméticamente dividiendo la cantidad de materiales utilizados en la elaboración entre las cantidades de productos.

Costo variable unitario (8): En la misma se obtiene el costo unitario de los productos elaborados, que resulta de multiplicar el precio por la norma de consumo, aclarando que en el

caso de los productos listos para la venta que son adquiridos a otros contribuyentes se reflejará el precio de compra.

Total (9): Costo total de los materiales consumidos en un día, así como el costo unitario de los materiales del producto ofertado.

Calcular el costo de venta

Calcular el costo de venta utilizando como fuente los costos unitarios obtenidos en el punto anterior, los cuales se multiplicarán por los productos comercializados, dividiéndose en dos etapas, la primera con las cantidades de productos declarados por el contribuyente que comercializa diariamente como promedio, y la segunda, en la fase de ejecución con la información obtenida en cada observación.

Tabla 2 Cálculo del costo variable de la cantidad de producto ofertado diariamente declarado por el contribuyente.

Oferta	UM	Costo Variable Unitario	Cantidad	Importe
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)x(4)
(6)= $\sum(5)$ Total de Costo de venta en un día				XXX
(7) Promedio diario de gastos según Registro de Ingreso y Gastos				XXX
(8)=(7)-(6) Diferencia				XXX

Descripción

Oferta (1): Nombre del producto elaborado declarado por el contribuyente.

UM (3): Unidad de medida.

Costo Variable Unitario (3): Este dato se toma del análisis realizado anteriormente.

Cantidad (4): Cantidad de material o producto que se utiliza en un día de trabajo.

Importe (5): Costo de venta diario, es el resultado de multiplicar la columna (3) y (4).

Total de Costo de venta en un día (6): Es la sumatoria del total de los resultados obtenidos en la columna (5).

Promedio diario de gastos según RIG (7): Total de gastos que refleja diariamente el contribuyente en su RIG.

Diferencia (8): Es la diferencia entre el total de costo de venta en un día y el promedio diario de gastos según RIG.

El costo de venta diario que se obtuvo, no tiene los gastos de operaciones, por lo que deben ser inferiores a los gastos anotados en el RIG del contribuyente, en caso de ser contrario se debe conocer la causa e informarle al contribuyente de lo ocurrido.

Planificación de las acciones en el terreno.

En cada mes se planificarán observaciones identificadas y no identificadas, las que deben constar en el expediente como papel de trabajo en lo adelante (PT), con la aprobación del Especialista Principal.

En cada mes se deben planificar como mínimo cuatro horas, en diferentes horarios de observaciones identificadas, más una hora de observación no identificada, de manera que abarque más del 10% de las horas de trabajo en el mes.

Las observaciones se planifican tratando de abarcar todo el horario, en días y horas, en distintos momentos de los 11 meses. Las observaciones no identificadas serán desarrolladas por funcionarios que no están en la orden de trabajo, no necesitando de la misma.

2.2.2- Ejecución

Ejecución en el ámbito del contribuyente: Comienza con la segunda visita al contribuyente la que será una observación identificada la que se repetirá en cada observación donde se le realizarán las siguientes tareas:

- Confeccionar un PT donde se anoten los productos que se ofertan, sus precios, así como las cantidades vendidas durante todo el tiempo que se permanezca en el local del contribuyente.
- Realizar un inventario de los productos listo para la venta o en proceso de elaboración al inicio de la observación. Cuando la visita se realice después de iniciada la venta, se procede a realizar un acta de declaración (ver anexo 1) con la existencia inicial, las cuales se le sumarán al inventario que se realice.
- Realizar un requerimiento de información (ver anexo 3) donde el contribuyente informe el destino final de los productos que quedaron pendientes.
- Al finalizar la observación se le notificará la misma, dejándole copia al contribuyente, a través del modelo que se muestra en el (ver anexo 4)

Documentos a solicitar a través de un acta de requerimiento.

- Modelo RC-04A, para comprobar posible cambio de la actividad en la que está inscripto y el cumplimiento de sus obligaciones de pago.
- Revisar los RIG, anotando los datos de estos, en un PT confeccionado al efecto.
- Facturas de compra de las materias primas, las que se plasmarán en un PT.
- Pueden revisarse otros documentos utilizados por el contribuyente, donde lleva la operatoria de la actividad (vales de ventas, libretas de anotaciones, información en soportes digitales), para ello serán necesarias las habilidades de los fiscalizadores actuantes, en cuanto a no forzar al contribuyente en su presentación.

En la entrevista al contribuyente se realizará a través del acta de declaración, donde se aplicará el mismo cuestionario de pregunta realizado en la etapa del conocimiento del sujeto a fiscalizar, siendo necesaria aplicarla cada vez que se realice una observación debido a que pueda existir cambio en la información del contribuyente.

Ejecución en la oficina

Consiste en analizar y calcular la información obtenida en la observación, lo declarado por el contribuyente, las anotaciones en el RIG y el requerimiento de información.

Análisis de los ingresos a través de las observaciones:

Se analizan los productos pendientes a comercializar al finalizar la observación, para lo cual se confecciona un PT con el desglose del inventario realizado en la observación, los que serán cotejados con las ventas declaradas por el contribuyente, confeccionándose el siguiente PT.

Tabla 3 Análisis de los productos que se comercializaron en la observación.

Datos tomados en la observación								
			S. Inicial		Ventas en observ.		S. Final	
Oferta	Unidad	Precio	Cantidad	Importe	Cantidad	Importe	Cantidad	Importe
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)x(4)	(6)	(7)=(6)x(3)	(8)=(4)-(6)	(9)=(8)x(3)
Total (10)				XXXX		XXXX		XXX

Descripción

Oferta (1): Oferta de producto el día de la observación.

Unidad (2): Unidad de medida.

Precio (3): Precio de la oferta.

Cantidad (4): Se anotan la existencia inicial del producto a ofertar en el momento de la observación, aclarando, si la visita se realiza después de iniciada la venta, la información se obtiene a través de acta de declaración.

Importe (5): Es el precio de cada oferta por la cantidad de productos inventariados en la observación.

Cantidad (6): Cantidad de productos vendidos durante la observación.

Importe (7): Es el precio de cada oferta por la cantidad vendida durante la observación.

Cantidad (8): Cantidad de producto pendiente por comercializar que es la diferencia de la columna (4) – (6).

Importe (9): Importe de los productos pendientes de comercializar que es el resultado de multiplicar la columna (3) por (8).

Análisis de la mercancía no comercializada en la observación.

El análisis de la mercancía que no fue comercializada en la observación, se obtendrá restando la venta declarada por el contribuyente y el inventario inicial de mercancía a ofertar en el día, las diferencias deben ser argumentadas, además se debe cotejar las cantidades vendidas por el contribuyente ese día, con las ventas que declara el contribuyente que realiza como promedio.

Tabla 4 Cálculo de los productos comercializados por el contribuyente

		Inventario Inicial		Cantidad vendida por el contribuyente el día de la observación				Ventas no comercializada	
Producto	Precio	Cantidad	Importe	Observ	Declarada	Cantidad	Importe	Cantidad	Venta
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)x(4)	(5)	(6)	(7)=(5)+(6)	(8)=(7)x(3)	(9)=(3)-(7)	(10)=(9)x(2)
Total									

Descripción

Producto (1): Productos ofertado el día de la observación.

Precio (2): Precio de los productos ofertados.

Cantidad (3): Cantidad de productos inventariados al iniciar la observación.

Importe (4): Es la cantidad de productos inventariados por el precio de venta.

Cantidad (5): Ventas realizada en el momento de la observación.

Declarada (6): Total de ventas realizadas después de la observación, la que se obtiene a través del requerimiento de información.

Cantidad (7): Es el total de productos que se comercializaron el día de la observación.

Importe (8): Total de ventas diarias por el precio del producto, este resultado debe ser igual al anotado en el registro de ingreso y gastos de ese día.

Cantidad (9): Cantidad de mercancía no comercializada, que es la diferencia de la columna 3 menos la columna 9.

Importe (10): Es el total de la venta no comercializada por el precio.

Cálculo de los ingresos brutos mensuales:

Se confecciona un PT donde se cuantifique los ingresos promedios diarios a través de las ventas obtenidas en cada observación realizada al cierre de cada mes. Para lo cual se propone el siguiente PT:

Tabla 5 Cálculo de los ingresos brutos mensuales.

Día	Horas de Observación	Ingresos obtenidos en la observación.	Ingresos después Observación	Ingresos Diarios
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)+(4)
	(6) Total	Xxxxx	xxxxx	xxxxxx
(7)Promedio de Ingresos Diarios (Cantidad de observaciones entre Total)				XXXX
(8)Días laborados en el mes				XXXX
(9)Ingresos presumidos en el mes				XXXX
(10)Ingresos bruto declarado según RIG				XXXX
11)Diferencia				XXXX

Descripción

Día (1): Fecha en la que se realiza la observación.

Horas de observación (2): Tiempo de duración de cada observación.

Ingresos observados (3): Ventas realizadas en el momento de la observación.

Ingresos después de la observación (4): Se reflejan importes obtenidos de las ventas realizadas por el contribuyentes analizadas en la tabla anterior.

Ingresos diarios (4): Es la suma de los ingresos tomados de la observación y el declarado por el contribuyente.

Total (6): Totales que resulta de la sumatoria de cada columna.

Promedios de ingresos diarios (6): Es la diferencia del total de los ingresos diarios entre la cantidad de observaciones realizadas.

Días laborados en el mes (7): La cantidad de días declarados por el contribuyente.

Ingresos presumidos en el mes (8): Ingresos promedios diarios por la cantidad de días que trabaja en el mes declarada por el contribuyente.

Ingresos bruto declarados según RIG (9): Este dato se toma del ingreso declarado por el contribuyente en el RIG.

Diferencia (10): Es la diferencia entre el ingreso presumido en el mes y el ingreso bruto declarado en el RIG.

Cálculo del costo de venta según las observaciones:

Para calcular el costo de venta se utiliza como fuente los costos unitarios obtenidos en la etapa del conocimiento del sujeto a estudiar, el cual debe ser actualizado en cada observación explicando las causas de la diferencia. El costo unitario resultante se multiplicará por el total de productos comercializados el día que se realizó la observación, aclarando que los productos que quedaron pendientes por comercializar al final del día y que no están acto para el consumo se incluyen en el gasto.

Tabla 6 Costo de Venta diario según observación

Oferta	UM	Costo Unitario	Cantidad	Importe
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)x(4)
Total				(6) XXX

Descripción

Oferta (1): Nombre del producto elaborado declarado por el contribuyente.

UM (2): Unidad de medida.

Costo Unitario (3): Este dato se toma del análisis realizado anteriormente.

Cantidad (4): Cantidad de producto que se utiliza en un día de trabajo.

Importe (5): Costo de venta diario, es el resultado de multiplicar la columna (3) y (4).

Total (6): Es la sumatoria del resultado obtenido en la columna (5).

Los productos que no fueron comercializados deben tener un análisis.

Cálculo de los gastos de operaciones:

Para el desarrollo de la actividad el contribuyente incurre en gastos de energía eléctrica, agua, detergente, mantenimiento del local, los cuales fueron obtenidos en una primera etapa del planeamiento a través del acta de declaración (ver anexo 1) y posteriormente en cada visita. Así como las facturas de compra de los productos, para lo cual se diseña el siguiente PT.

Tabla 7 Relación de facturas adquiridas en las redes del mercado estatal

No. Factura	Fecha	Descripción	UM	Cantidad	Precio	Importe
Total						

Tabla 8 Desglose de los Gastos de Operaciones

No.	Gastos de Operaciones	Importe
1	Gastos de Energía Eléctrica	XXXX
2	Gastos de Agua.	XXXX
3	Gastos de materiales de limpieza	XXXX
4	Gastos de Útiles	XXXX
5	Otros	XXXX
	Total gastos de operaciones	XXXX

Cálculo del Impuesto por los Servicios.

El cálculo de este impuesto se realizará tomando como base el ingreso bruto obtenido a través de observación al que se le aplicará el tipo impositivo del 10%, el que será cotejado con el aporte realizado, de existir diferencia se proceder a notificar la deuda a través de los instrumentos legales establecidos por la ONAT.

Cálculo de la Contribución Especial a la Seguridad Social.

Esta contribución solo es exigible a los hombres y mujeres en edad laboral acogidos a una de las escalas dispuestas en la legislación vigente, siendo la escala más seleccionada la que tributa \$87.50.

Este tributo por su característica se aporta trimestralmente por lo que no puede ser exigido en caso de existir incongruencias con lo aportado hasta que no transcurra el término voluntario.

Análisis de la utilidad en el período.

El cálculo de la utilidad o pérdida utilizándose los ingresos obtenidos en las observaciones efectuadas en el estudio permite:

- Demostrar que los ingresos y gastos declarados por el contribuyente en el RIG se ajustan a la realidad.
- Demostrar que el negocio genera utilidad.
- La utilidad debe ser comparada con la información obtenida en la etapa de conocimiento del sujeto a fiscalizar.

Tabla 9 Estado de Resultado

Descripción	Estudio	R.I.G.
	Importe	Importe
Ventas	(1) XXX	(2)XXX
Costo de venta	(3)XXX	(4)XXX
Utilidad Bruta en Venta	(5)XXX	(6)XXX
Gastos de Operaciones	(7) XXX	(8)XXX
Impuesto sobre los Servicios	(9)XXX	(10)XXX
Impuesto por la Utilización de la Fuerza de trabajo	(11)XXX	(12)XXX
Contribución Especial a la Seguridad Social	(13)XXX	(14)XXX

Tasa por la Radicación de Anuncio y Propaganda Comercial	(15) XXX	(16) XXX
Utilidad o pérdida en Operaciones	(17)XXX	(18)XXX

Anotaciones:

Fila (1): Ventas obtenidas en la observación.

Fila (2): Ventas anotadas en el RIG.

Fila (3): Costo de venta calculado en el estudio de comportamiento.

Fila (4): Gastos anotados en el RIG.

Fila (5): Es la diferencia entre la fila 1 menos la fila 3.

Fila (6): Es la diferencia entre la fila 2 menos la fila 4.

Fila (7): Gastos por operaciones calculados en la metodología propuesta.

Fila (8): No se refleja gastos de operaciones por estar incluidos estos en la fila 4.

Fila (9): Impuesto por los servicios calculado en el estudio de comportamiento.

Fila (10): Impuesto por los servicios tributado por el contribuyente.

Fila (11): Impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo tributada por el contribuyente en caso que tenga fijada esta obligación.

Fila (12): Impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo tributada por el contribuyente en caso que tenga fijada esta obligación y este reflejada en su RIG.

Fila (13): Contribución especial a la seguridad social tributado por el contribuyente.

Fila (14): Contribución especial a la seguridad social tributado por el contribuyente reflejada en su RIG.

Fila (15): Tasa por radicación de anuncios y propaganda comercial tributado por el contribuyente.

Fila (16): Tasa por radicación de anuncios y propaganda comercial tributado por el contribuyente reflejada en su RIG.

Fila (17): Es la diferencia de la utilidad bruta en venta, gasto de operaciones y las obligaciones que tiene fijadas con el presupuesto del Estado.

2.2.3- Informe

Se confeccionará un informe al finalizar el estudio, el cual se nutrirá de las notificaciones parciales que se realizaran al cierre de cada mes.

2.3 Conclusiones parciales

- Al integrar las etapas que ya existían se logra una mejor preparación en cuanto al conocimiento del sujeto a fiscalizar.
- La mejora del procedimiento aplicada permite cotejar de manera certera los importes reflejados en el RIG.
- El análisis de los costos contribuye a perfeccionar el estudio de los ingresos reales del contribuyente.
- Las observaciones permiten obtener el nivel de ventas reales diarias.
- Al implementar dentro del procedimiento un estado de resultado comparativo se obtiene de forma real la utilidad del negocio.

Conclusiones

- El modelo seleccionado facilitó el diseño del plan estratégico por su fácil comprensión y carácter flexible.
- Al integrar las etapas que ya existían se logra una mejor preparación en cuanto al conocimiento del sujeto a fiscalizar.
- El análisis de los costos contribuye a perfeccionar el estudio de los ingresos reales del contribuyente.
- Se propone una mejora del procedimiento que contiene técnicas que permiten sustentar la presunción de ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el estudio de comportamiento.
- Al implementar dentro del procedimiento un estado de resultado comparativo se obtiene de forma real la utilidad del negocio.

Recomendaciones

A las ONAT municipales del país:

- Utilizar las mejoras propuestas para la realización de los estudios de comportamientos de la actividad de servicios gastronómicos en cafetería
- Extender esta mejora a otros tipos de actividades a la que se ajuste.

Bibliografía

- Borges, Ay otros. Elementos de Contabilidad General. Edición24. Editorial Áreas Editora. 2007.
- Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Nueva Ley N° 113 del Sistema Tributario. /Ministerio de Finanzas y Precios/. La Habana: /S.E/, /S.F/.2012
- Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Decreto N° 308 “Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios”. /Ministerio de Finanzas y Precios/. La Habana: /S.E/, /S.F/.2012
- Cuba: Perfeccionamiento de su sistema presupuestario. CEPAL. 27-1-1994.
- Decreto ley 278 “Del régimen especial de seguridad social para los trabajadores por cuenta propia” de fecha 30 de septiembre del 2010.
- Documento al VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, Política Fiscal Pág.15.
- El Sistema Tributario, en Cuba. Disponible en:
<http://www.trabajadores.cu/20140123/pagar-los-tributos-ineludible-responsabilidad-social/>
- Francisco Suero, Luis. Apuntes sobre sistema y administración tributaria en Cuba. (CECOFIS, Ministerio de Finanzas y Precios), La Habana, 2003.
- Gaceta Oficial de la República de Cuba. Ley No. 447de la Reforma Tributaria. / La Habana, 1959.
- García Villarejo, Avelino. Manual de Hacienda Pública, 2da Edición, introducción a la teoría del presupuesto, Ed. Institutos de estudios fiscales, Madrid 1983.
- Gaceta Oficial No. 32 Extraordinaria de la República de Cuba. Ley No. 107“REGLAMENTO DE LA LEY No. 107-09/La Habana, 22 de noviembre de 2010.
- Impuestos." Microsoft® Encarta® 2009 [DVD]. Microsoft Corporation, 2008.
- Juventud Rebelde (1 de Enero del 2013); entra en vigor nueva ley del sistema tributario digital@juventudrebelde.cu.
- Juventud Rebelde (23 de enero del 2014), El tributo que nos hacemos: Pág. 5.

- Juventud Rebelde (25 de febrero del 2014), Tributos: el tiempo de la bonificación: Pág.7
- Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución (2011).
- Ministerio de Justicia, (2003): Constitución de la República. Gaceta Oficial de la República de Cuba. En <http://www.gacetaoficial.cu/constitucion.htm> (15/11/2003).
- Núñez Moreno, Lilia. Más allá del cuenta propismo en Cuba. Temas (La Habana), Pág. 41 – 52, N° 11, 1998.
- Osvaldo Casas, José, "El principio constitucional de generalidad en materia tributaria",
- Perfeccionamiento de la Actividad Económica. Modelo de Gestión Económico-Financiera del Ministerio de Educación Superior. (La Habana), Ed. Félix Várela.2001.- 13.
- Polimeni, R. eFabozzi, F.ColectivodeAutores, Contabilidad de costos. Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Mc.GrawHill. México.
- Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, Editoriales de derecho Reunidas, S.A, Enero-Abril, No., Madrid, 1996.
- Resolución No.41 del Ministerio de Finanzas y Precio, 22 de Agosto de 2013.
- Resolución No.42 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 22 de Agosto de 2013.
- Resolución No.353 del Ministerio de Finanzas y Precio, 2 de Septiembre de 2013.
- Resolución No.386 del Ministerio de Finanzas y Precio, 28 de Diciembre de 2010.
- Resolución No.235 del Ministerio de Finanzas y Precio, 6 de Junio de 2013.
- TEORÍA GENERAL Y RÉGIMEN DEL TRIBUTO. pdf. Selección de lecturas. Texto: Curso de Derecho Financiero Español. José Juan Ferreiro Lapatza. 19 ediciones. 1997.

ANEXOS

ANEXO 1 ACTA DE DECLARACIÓN

No. Orden de Trabajo: **(1)** _____

Nombre del sujeto a Fiscalizar: **(2)** _____

Dirección: **(3)** _____ del municipio: **(3)** _____

Provincia: **(3)** _____ día, mes y año: **(4)** _____

Nombre(s) y apellidos del declarante: **(5)** _____

Cargo: **(5)** Titular: _____ Ayudante: _____

Nombre(s) y apellidos del Fiscalizador: **(6)** _____

Declara lo siguiente: **(7)**

Y para constancia se firma la presente Acta en original y copia en el lugar y fecha antes mencionados, quedando la copia en poder del declarante.

Nombre(s), apellidos y firma

Fiscalizador: **(8)**

Nombre(s), apellidos y firma

Declarante: **(8)**

Anotaciones

(1): Número de la Orden de Trabajo que dio origen a la auditoría. Las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente hacen referencia al contrato o carta de compromiso.

(2): Nombre(s) del sujeto o persona a fiscalizar.

(3): Dirección, provincia y municipio donde está ubicado el sujeto a fiscalizar.

(4): Día, mes y año en que se emite el documento.

(5): Nombre(s), apellidos y cargo del declarante.

(6): Nombre(s) y apellidos del Fiscalizador.

(7): Se consigna en forma clara y precisa el contenido de la declaración.

(8): Nombre(s), apellidos y firmas del auditor y del declarante.

De ser necesario, se utilizan como anexos hojas debidamente identificadas y firmadas por el fiscalizador y declarante.

Anexo 2 ACTA DE REQUERIMIENTO

No. Orden de Trabajo: (1)

Nombre y apellidos del Contribuyente: (2)

NIT: (3) _____. CI: (4)_____.

Dirección: (5) _____, municipio _____, provincia: _____

Fecha: (6) _____.

Nombre y apellidos del Fiscalizador: (7)

Requiere lo siguiente:(8)

- _____
- _____
- _____

Requerimos de usted, dar respuesta en un término de _____ horas, a partir de su notificación o en su defecto responder por escrito las causas por las cuales no se cumple el requerimiento.

Y para constancia se firma la presente Acta en original y copia en el lugar y fecha antes mencionados, quedando el original en poder del Titular.

Firma del fiscalizador (9)

Firma del requerido (10)

Anotaciones

- (1): Número de la Orden de Trabajo que dio origen a la Fiscalización.
- (2): Nombre y apellidos del Contribuyente.
- (3): Número de Identidad Tributaria.
- (4): Carné de Identidad.
- (5): Dirección, provincia y municipio donde está ubicado el sujeto a fiscalizar.
- (6): Día, mes y año en que se emite el documento.
- (7): Nombre y apellidos de los Fiscalizadores jefe de grupo.
- (8): Se consigna en forma clara y precisa el contenido de los documentos requeridos.
- (9): Nombre y apellidos y firmas del fiscalizador jefe de grupo.
- (10): Nombre y apellidos y firmas del contribuyente.

Anexo 3 Estructura del Estado de Resultado a utilizar en la metodología.

Descripción	Datos del Estudio de comportamiento	Datos del RIG
	Importe	Importe
Ventas	(1) XXX	(2)XXX
Costo de venta	(3)XXX	(4)XXX
Utilidad Bruta en Venta	(5)XXX	(6)XXX
Gastos de Operaciones	(7) XXX	(8)XXX
Impuesto sobre los Servicios	(9)XXX	(10)XXX
Impuesto por la Utilización de la Fuerza de trabajo	(11)XXX	(12)XXX
Contribución Especial a la Seguridad Social	(13)XXX	(14)XXX
Tasa por la Radicación de Anuncio y Propaganda Comercial	(15) XXX	(16) XXX
Utilidad o pérdida en Operaciones	(17)XXX	(18)XXX

Anexo 4 Notificación de los resultados de la observación.

Contribuyente: Yuliet							PT.		
NIT:70011511920							Fecha I:		
Tema: Estudio de Comportamiento							Fecha F:		
Periodo: año 2015							Fiscalizadores		
Objetivo: Notificación del resultado de la observación.							Cuño		
Datos									
Total de Ingresos según RIG:									
Total de Gastos según RIG:									
Total de días laborados hasta la fecha según RIG.									
Días laborados desde la última observación:									
Días afectados desde la última observación:									
Resultado de la observación efectuada									
							Ventas en la observación		Saldo Final
				Precios	Saldo Inicial				
Fecha	horario	Oferta	UM	Ventas	Cantidad	Importe	Cantidad	Importe	Cantidad
Total									
Nombre y apellidos del Contribuyente:							Nombre y apellidos de los Fiscalizadores.		
Firma:							Firma:		
Fecha									

