



**UNIVERSIDAD DE CIENFUEGOS "CARLOS RAFAEL RODRÍGUEZ"**  
**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y HUMANÍSTICAS**  
**CENTRO UNIVERSITARIO MUNICIPAL DE RODAS**  
**CARRERA DE DERECHO**

# **TRABAJO DE DIPLOMA**

**PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE LICENCIATURA EN DERECHO**

**Título:** Las garantías que permiten aplicar el procedimiento administrativo tributario a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio de Rodas.

**Autor:** Eylin Sosa Parodis

**Tutor:** Lic. María Antonia Jiménez Jiménez

**"Año 53 de la Revolución. "**  
**2011-2012**

## **AVAL**

Hago constar que el presente fue realizado en al Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez como parte de la terminación de los estudios en al Especialidad de Licenciatura en Derecho Autorizado a que el mismo sea utilizado por los organismos e instalados para los fines que estimen conveniente. No podrá este trabajo ser presentado a Evento, ni publicado sin la aprobación del Centro.

---

Autor

---

Firma

Lo que firmamos, certificamos que el presente trabajo ya ha sido revisado según acuerdo de la Dirección de nuestro Centro y que el mismo cumple los requisitos que debe tener un trabajo de esta envergadura, referida a la temática señalada.

---

Información científico técnico

---

Firma

---

Computación

---

Firma

---

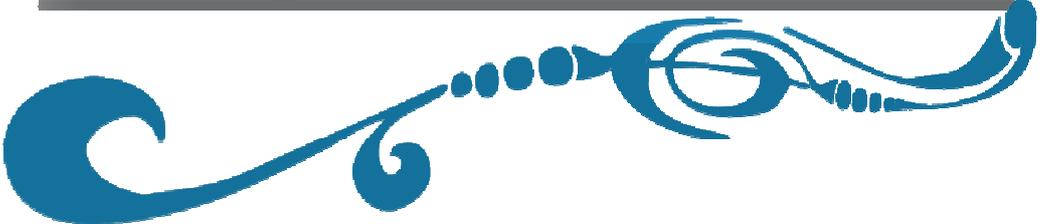
Tutor

---

Firma

*Pensamiento*

---

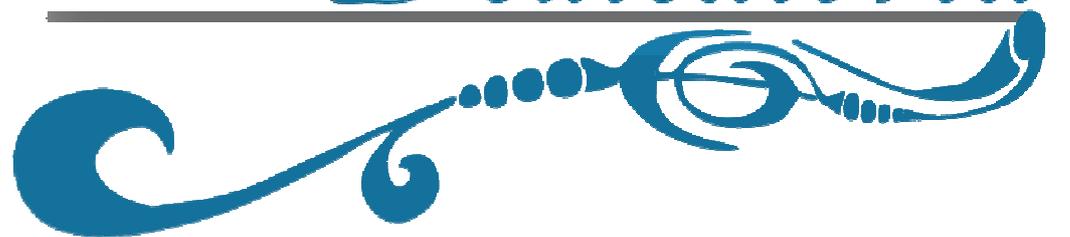
A decorative flourish in a dark blue color, featuring a large, sweeping curve on the left side that transitions into a series of smaller, rhythmic curves and dots, ending in a smaller flourish on the right side.

*“A escala de toda sociedad, debemos fomentar los valores cívicos de respeto y cumplimiento por los contribuyentes de las obligaciones tributarias, crear en las personas esa cultura y disciplina, bonificar a los que cumplen y sancionar la evasión del impuesto”*

*Raúl Castro Ruz*

*Dedicataria*

---

A decorative flourish in a dark blue color, featuring a large, sweeping scroll on the left side that transitions into a series of smaller, circular motifs and a final, elegant curve on the right side.

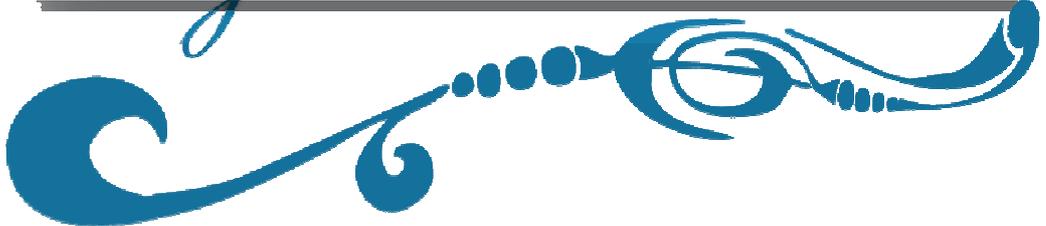
## DEDICATORIA

*Especialmente a mis padres, por guiar mis pasos hacia el camino correcto de la vida.*

*A mi abuelita, por incentivar la realización de mi sueño.*

*A mi hermana, por tanto cariño, paciencia y preocupación.*

# *Agradecimientos*

A decorative flourish in a dark blue color, featuring a large scroll on the left, a series of small circles in the middle, and a smaller scroll on the right, positioned below the word 'Agradecimientos'.

## AGRADECIMIENTOS

*A mi tutora, Lic. María A. Jiménez Jiménez por ser incondicional, y por el inmenso caudal de conocimientos aportados para la realización de este Trabajo de Diploma.*

*A mi novio, Yuliesky Calaña Troya, por su apoyo y comprensión.*

*A mi profesora, Lic. Adriana Torres Revilla, porque con su atención y dedicación contribuyó al desarrollo de la investigación.*

*A mi profesor, Lic. José A. Dueñas Fragoso por tan acertados y oportunos criterios.*

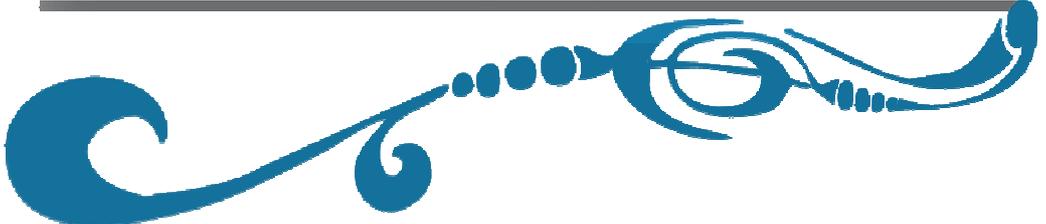
*A mis profesores, por contribuir a mi formación profesional y en especial a la Lic. Maité Aparicio Alomá.*

*A familiares y amistades que me ofrecieron su apoyo incondicional durante mi carrera, a todos(as):*

*Mi eterna gratitud.*

# Resumen

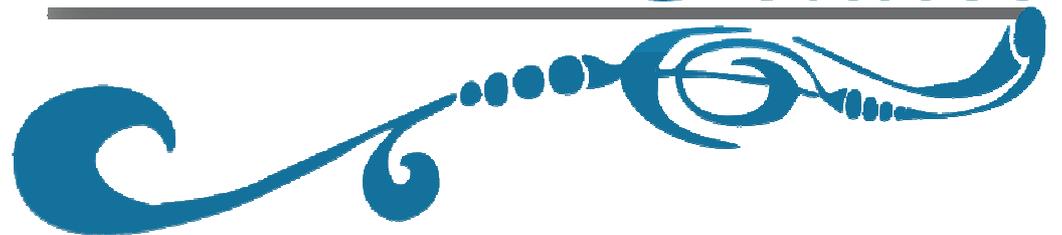
---

A decorative flourish in a dark blue color, featuring a large scroll on the left, a series of small circles in the middle, and a smaller scroll on the right.

## **RESUMEN**

La apertura del trabajo por cuenta propia se convierte en una prioridad en los momentos actuales creándose con ello una fuente de empleo, aceptando la misma disímiles personas naturales, lo que ha resquebrajado indicadores como la disciplina fiscal y la deuda en la Oficina Nacional de Administración Tributaria evidenciando que existe un procedimiento administrativo de gestión que no es eficaz. La presente investigación se trazó el objetivo general de determinar las garantías que permitan aplicar el procedimiento administrativo en materia tributaria a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio de Rodas. Se utilizaron métodos teóricos y empíricos, concluyendo con la presentación de una Declaración Jurada Obligacional y un inventario y avalúo de los bienes que poseen en propiedad los sujetos en el momento de realizar la inscripción en el Registro de Contribuyentes como actividad fundamental en el procedimiento administrativo.

# *Índice*

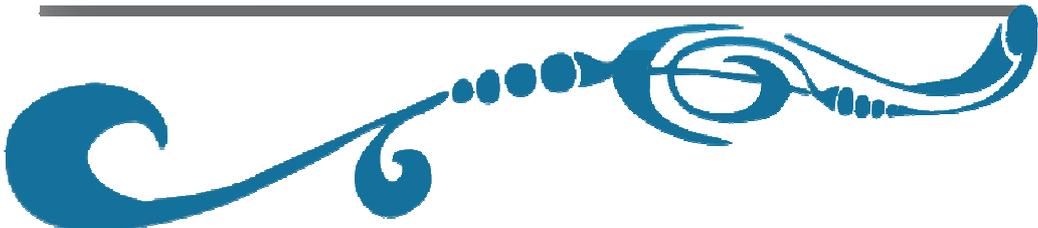


## INDICE

<b>Introducción</b> .....	1
<b>Capítulo I: La relación jurídica tributaria. Su tratamiento posterior al incumplimiento</b> .....	8
1.1: Antecedentes históricos de la relación jurídica tributaria.....	8
1.2: Relación jurídica tributaria posterior al incumplimiento. Preámbulo para la aplicación del Procedimiento Administrativo. ....	18
1.3: Cuestiones doctrinales del procedimiento administrativo tributario. ....	23
<b>Capítulo II: Procedimiento Administrativo Tributario en Cuba. Propuesta de garantías para su eficaz aplicación a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes</b> . ....	28
2.1: Evaluación del procedimiento administrativo que existe hoy en la Administración Tributaria cubana. ....	29
2.2: Fases y efectos del procedimiento administrativo de gestión en la actualidad...	33
2.3: Análisis estadístico de los incumplimientos en los años 2009, 2010, 2011 y hasta marzo del 2012. Propuesta de garantías para lograr la eficaz aplicación del Procedimiento Administrativo en materia tributaria. ....	40
<b>Conclusiones:</b> .....	44
<b>Recomendaciones:</b> .....	45
<b>Bibliografía</b> .....	46
<b>Anexos</b> .....	52
Anexo 1: Resumen del cumplimiento de la disciplina fiscal en los años 2009-2010-2011 y el primer trimestre del 2012. ....	52
Anexo 2: Comportamiento de la Deuda Fiscal en los años 2009-2010-2011 y el primer trimestre de 2012. ....	54
Anexo 3: Comportamiento de la Disciplina Fiscal en los años 2009-2010-2011.....	55

# *Introducción*

---

A decorative flourish in a dark blue color, featuring a large, sweeping scroll on the left side that transitions into a series of smaller, rhythmic curves and dots, ending in a stylized, circular flourish on the right.

## **Introducción**

En los momentos actuales la apertura del trabajo por cuenta propia se convierte en una prioridad determinada en los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución trazados por el Partido Comunista de Cuba en su VI Congreso. Al crearse con ello una fuente de empleo, así como un elemento importante en la recaudación de ingresos para el presupuesto del Estado. Estamos llamados a fortalecer los mecanismos de control fiscal que aseguren el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que justifica la realización de la presente investigación y su importancia.<sup>1</sup>

De acuerdo con el carácter constitucionalmente lógico que la obligación tributaria presenta en nuestro sistema legal, los tributos se exigen normalmente en él, conforme a un mecanismo jurídico. La Ley ligada a la realización de ciertos hechos que denotan la obligación a cargo de determinadas personas de pagar como tributo al Estado una suma de dinero. La realización del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. En este momento, según la terminología acertada generalmente por nuestro derecho positivo, se devenga el tributo. El devengo señala el momento en que realizado el hecho imponible nace la obligación de contribuir.

Una vez establecido normativamente los tributos, es la Administración Tributaria la encargada de hacer efectiva tales normas y que los ingresos que en ella se prevén se realicen. A la Administración Tributaria se le encomienda frecuentemente aunque no en todos los casos y tributos, la tarea de determinar a través de un acto administrativo de liquidación, la cuantía exacta de cada obligación tributaria para su posterior liquidación.

Puede afirmarse que tal acto en el Derecho tiene un carácter declarativo, el acto de liquidación se limita a reconocer y declarar la existencia de una obligación tributaria ya nacida de la realización del hecho imponible y a fijar la cuantía de la deuda haciendo líquida la citada obligación, en este sentido el ordenamiento jurídico cubano es claro. Conceptualizando a el hecho imponible como el presupuesto de naturaleza

---

<sup>1</sup> PCC. Lineamiento de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución. Lineamiento 56 -65 y el 167- 172.

jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada Tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".<sup>2</sup> Las disposiciones jurídicas en materias tributarias particulares definen el concepto de tributo como la prestación pecuniaria que el Estado exige por imperio de la ley, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.<sup>3</sup>

La obligación tributaria no prescribe hasta que sea determinada y liquidada. En este caso desde que se realiza el hecho imponible, puesto que desde este momento se puede en principio proceder a la liquidación. Pero tal concesión no fuerza el esquema legal que hasta ahora se ha reflejado, por el contrario, es perfectamente compatible con el resto de las normas que en el ordenamiento jurídico tributario se refieren al hecho imponible, señalando que con su realización nace la obligación tributaria.

Es válido aclarar que pasado cinco años de realizado y contabilizado el hecho imponible sí prescribe el término que tiene la Administración Tributaria para personarse y exigir el pago de la deuda. La Administración Tributaria se convierte así en titular de diferentes facultades jurídicas, potestades y derecho subjetivos que son actuaciones de esta frente a otros sujetos de derecho. Los administrados, a los que el ordenamiento jurídico tributario coloca en las correspondientes situaciones jurídicas de deber, dándose entonces en torno a esta obligación una relación jurídica tributaria entre estos sujetos activos y pasivos, entiéndase en los últimos tanto a las Personas Naturales como a las Personas Jurídicas.

Los particulares como las empresas están obligados a pagar categorías tributarias en los casos y formas previstas por la Ley y el Estado puede exigir estos pagos. Las normas tributarias al crear y regular estos vínculos y establecer los tributos, persiguen una finalidad primordial: lograr un ingreso para el presupuesto del Estado.

---

<sup>2</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios. Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV, pp.17/31.

<sup>3</sup> Cuba. Ley 73-94 del Sistema Tributario Cubano. Tomado de la Gaceta Oficial de la Republica de Cuba. Edición extraordinaria, La Habana, 5 de agosto de 1994, año XCII, pp.35/44.

Se configura así jurídicamente a una obligación “como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas por la que una denominada acreedora puede exigir de otra llamada deudor una establecida prestación”.<sup>4</sup> Esta particular relación, la obligación a pagar como tributo una cantidad de dinero en los casos y formas fijados por la ley, se considera como el centro del ordenamiento jurídico tributario que debe ocuparse fundamentalmente de determinar en qué caso nace tal obligación, quién debe tolerarla, cuál es su contenido, cuándo se considera extinguida y cuándo resulta incumplida.

Al realizar un análisis exhaustivo de la doctrina se precisa que las normas tributarias puedan crear y de hecho crean , aparte de la obligación tributaria, otras obligaciones pecuniarias que en cuanto se establecen en consideración o como secuela de las obligaciones tributarias, para asegurar su cumplimiento, son obligaciones accesorias a ella. En este grupo podemos incluir la obligación de pagar intereses por demora, recargo por ingresos extemporáneos de apremios y las sanciones pecuniarias.<sup>5</sup>

En ocasiones, esta obligación pecuniaria distinta de la obligación tributaria principal, se configura no como obligaciones accesorias de esta, sino de otras obligaciones distintas de ella. Una vez que no se cumple en el término establecido con la obligación que se tiene impuesta por realizar una determinada actividad, gravada por cualquier tributo y para cualquier persona, sea natural o jurídica, la Administración Tributaria queda indefensa siempre y cuando el infractor no se pueda localizar para el desarrollo del correspondiente proceso administrativo, existiendo una laguna legal en este sentido.

Si un contribuyente no cumple con sus obligaciones de tributar en el término establecido, la Administración Tributaria procede a la determinación de la deuda por los métodos pertinentes, notificando una Resolución a la persona. A partir del siguiente día hábil se tiene un término de quince días para que pague, según se establece en el Decreto Ley 169/97 de las Normas y Procedimientos Tributarios, de no hacerlo se comienza la vía de apremio incrementándose de un 10% hasta un 50%

---

<sup>4</sup> Cortés Domínguez, M. Atributos básicos para las administraciones tributarias de referencia. Tomado de: <ftp://ftp.onat.gov.cu/cursodirmun>, consultado el 12 de octubre de 2011.

<sup>5</sup> Berliri, A. Tendencias actuales de los modelos tributarios. Material de la especialidad en Administración Tributaria. Tomado De: [www.cecofis.cu](http://www.cecofis.cu), consultado en septiembre del 2011.

el valor del principal adeudado, dando la posibilidad al contribuyente de 10 días para que pague, de no ejecutarlo entonces se aplica el embargo de bienes para satisfacer la referida deuda terminando así el proceso administrativo; que de persistir el impago se procede entonces a la denuncia por el delito de evasión fiscal. Todo lo anterior acontece siempre que se pueda localizar al infractor. Hoy en día ese infractor no se puede localizar e incurre en más de dos pagos fuera del término establecido, entonces se puede solicitar, amparado por la Resolución No. 298 de 6 de septiembre de 2011 del Ministerio de Finanzas y Precios, la baja al organismo rector por las indisciplinas presentadas, dado lo cual se interrumpe el proceso administrativo tributario, que en ocasiones no se puede comenzar este, ya que no concurren a la citación de la Oficina Nacional de Administración Tributaria para notificar Resolución de determinación de deuda o no se localiza en la dirección que tiene en el Registro de Contribuyentes.

Por tanto, debido a la situación problemática señalada, se determinó como:

**Objeto de investigación:**

Las garantías que permiten la aplicación del procedimiento administrativo en materia tributaria.

La comentada situación permitió definir el siguiente **problema científico**:

¿Qué garantías permiten aplicar el procedimiento administrativo en materia tributaria a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes?

**Campo:**

Garantías que permiten aplicar el procedimiento administrativo tributario a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio de Rodas.

**Objetivo general:**

Determinar las garantías que permitan aplicar el procedimiento administrativo en materia tributaria a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio de Rodas.

**Objetivos específicos:**

- ❖ Argumentar doctrinalmente los antecedentes, elementos y efectos de la relación jurídica tributaria.

- ❖ Proponer las garantías que permitan aplicar el procedimiento administrativo tributario para los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes en la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio de Rodas.
- ❖ Valorar la propuesta de las garantías que permitan aplicar el procedimiento administrativo tributario para los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio de Rodas.

### **Hipótesis**

La presentación de una Declaración Jurada Obligacional y un inventario y avalúo de los bienes que poseen en propiedad el contribuyente al inscribirse en el Registro de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, garantizan la aplicación del procedimiento administrativo en materia tributaria y el posterior cobro de lo adeudado.

### **Variables:**

1. Garantías que permiten aplicar el procedimiento administrativo tributario.
2. Los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes en la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio de Rodas.

Los **métodos de investigación** que se utilizaron son los que se exponen a continuación:

### **Teóricos:**

**Teórico jurídico:** Se utilizó en todas las etapas de la investigación, en especial para elaborar el marco teórico referencial aplicándose en el estudio de fuentes bibliográficas sobre las instituciones, categorías y principios que se manejan.

**Exegético analítico:** Permitió un estudio de las normas legales cubanas afines al tema, de modo que se comprenda su sentido y alcance, así como sus limitaciones.

**Histórico lógico:** Este se manifestó en todo la investigación con exactitud en el primer capítulo donde se evidencia el argumento doctrinal de los antecedentes históricos de la relación jurídica tributaria. El análisis profundo de las consideraciones teóricas de la misma y de igual manera el estudio de la relación jurídica tributaria posterior al incumplimiento

### **Empíricos:**

### **Técnica de investigación:**

**Análisis documental:** Se analizó dentro de la investigación los diferentes documentos que permitieron evaluar antecedentes y tratamientos dados al tema de investigación hasta el momento. Se puede enunciar los autorizos de los organismos rectores, los avales de los centros de trabajo, la certificación de afinación de la Seguridad Social, la certificación de inscripción contentiva de las generales del Trabajador por Cuenta Propia y sus obligaciones, los cuales conforman el expediente del contribuyente en la Oficina Nacional de Administración Tributaria

Después de evaluar cada uno de los métodos utilizados se comentarán elementos que en toda investigación es necesario explicar:

**Aporte práctico:** Está dado por la definición de las garantías que permiten aplicar el procedimiento administrativo en materia tributaria a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio de Rodas.

**Novedad Científica:** Se realiza para dar cumplimiento a un problema trazado como estrategia de la política económica-social en los lineamientos del VI Congreso del PCC donde se pide mayor control fiscal por lo que urge implementar garantías que permiten aplicar el procedimiento administrativo a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes que aún mantienen deudas derivadas del incumplimiento de sus obligaciones.

Se pretende que la investigación quede estructurada como se expone a continuación:

### **Capítulo 1. La Relación Jurídica Tributaria. Su tratamiento posterior al incumplimiento.**

En este capítulo se argumentó doctrinalmente los antecedentes históricos de la relación jurídica tributaria. Se realizará un análisis profundo de las consideraciones teóricas de la misma. De igual manera se estudiará la relación jurídica tributaria posterior al incumplimiento, abordando la aplicación del Procedimiento Administrativo así como las cuestiones doctrinales del procedimiento administrativo tributario en cuanto a aplicación, características, elementos y determinantes. Definiendo los tipos de sujetos que intervienen en la referida relación jurídica, especialmente dentro de

los pasivos, aquellos que se mantienen inscritos considerados como activos en el Registro y los que por cualquier motivo causan bajas se les denominan inactivos.

**Capítulo 2: Procedimiento Administrativo Tributario en Cuba. Propuesta de garantías para su eficaz aplicación este a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes.**

Se evaluó el procedimiento administrativo que existe hoy en la Administración Tributaria cubana, sus peculiaridades de acuerdo a la normativa vigente, se analizó la instrumentación de las garantías que permiten aplicar a los sujetos activos e inactivos en el procedimiento administrativo actual.

# Capítulo I

A decorative flourish in a dark teal color, featuring a large scroll on the left, a series of small circles in the middle, and a smaller scroll on the right, all positioned below a horizontal line.

## **Capítulo I: La relación jurídica tributaria. Su tratamiento posterior al incumplimiento.**

### 1.1: Antecedentes históricos de la relación jurídica tributaria.

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Este es un principio fundamental del derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial el momento del nacimiento de la obligación en materia fiscal representa un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades fiscales para su cuantificación.

En materia fiscal el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. El Código Fiscal de la Federación vigente ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general en una sola disposición. En la actualidad solo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso de tiempo en que ocurran”. Expone de una manera más correcta que “la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.”<sup>6</sup>

Sainz de Bujanda plantea que el momento del nacimiento es muy importante porque permite determinar lo siguiente: “Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal como son la presentación de declaraciones, determinación de la ley aplicable que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular, practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados con referencia al momento en que

---

<sup>6</sup> Cortés Domínguez, M. Código Fiscal de la Federación de 1966 en su artículo 17. Tomado de: <ftp://ftp.onat.gov.cu/cursodirmun>, consultado el 8 de marzo de 2011.

el crédito fiscal surja, conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición, determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes, precisar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción, establecer las sanciones aplicables en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.”<sup>7</sup>

Puede decirse que todas las obligaciones nacen o bien de la voluntad del deudor, obligaciones voluntarias, o bien de la voluntad de la ley, que liga el nacimiento a la realización de un determinado hecho. La realización de un análisis profundo acerca del nacimiento de la obligación tributaria admite dos posibilidades que se generan al mismo tiempo, es decir, dos teorías opuestas: la primera es la llamada teoría declarativa y la segunda es la teoría cuantitativa.

La teoría declarativa defiende que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible. Para esta teoría el acto de liquidación del tributo supone simplemente una declaración de que la obligación tributaria ya ha nacido que puede ser expresa, toda vez que se emita por el sujeto directamente todas las causas y condiciones que conforman el referido hecho como tal. En caso contrario al suceder la organización y ejecución de una serie de actos a través de los cuales se infiera el citado hecho, entonces se estaría en presencia de una declaración tácita.

La teoría cuantitativa defiende que la obligación tributaria no nace de la realización del hecho imponible sino que nace en el momento en que se realiza la liquidación del tributo. Esta teoría otorga al titular del derecho del crédito en el acto de las obligaciones civiles la disposición del modo más amplio sin que exista ninguna discrecionalidad en las obligaciones tributarias, la cual es criticada haciendo especial referencia al particular de que con la liquidación se termina la obligación tributaria entendiéndose por esta el pago de la misma.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, p 120. Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 8 de marzo 2011.

<sup>8</sup> Guirola López, José M. Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.-- José M Guirola López. Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 8 de marzo 2011.

La contraposición que existe entre las referidas teorías es obvia, la primera por su parte ampara el surgimiento del hecho en la que la mera declaración sea expresa o tácita; la segunda vincula este a la liquidación o pago del tributo. Sin evaluar que realmente deben sucederse una serie de actos que denoten la actividad que los sujetos realizan para llevar a cabo sus obligaciones. También existen formalidades que determinan el momento exacto del inicio de las obligaciones tributarias.

En las disposiciones jurídicas en materia tributaria que existen en la actualidad cubana se identifican con la teoría declarativa enriqueciéndola con la iniciativa legal, al determinar que los sujetos están obligados a acudir en el término de quince días naturales contados a partir de la fecha en que obtienen la autorización para el ejercicio del trabajo por cuenta propia a la Oficina Nacional de Administración Tributaria de su domicilio fiscal, a tramitar su inscripción o modificación de esta en el Registro de Contribuyentes. Al ubicarse el referido término con posterioridad al día 15 del mes que de forma temporal o definitiva cesen en el ejercicio del mismo hasta ese día, no están obligadas al pago de los tributos correspondientes a este período.<sup>9</sup>

La forma en que nace la obligación no entra en contradicción con su cumplimiento, relativo al mismo se encuentra la forma común de pago, que se define como el cumplimiento de la prestación, la entrega de la suma de dinero establecida en la obligación tributaria, además está explícito en el artículo 68 del Decreto Ley 169 De las Normas Generales y de Procedimiento Tributario.<sup>10</sup>

La forma común de pago como cumplimiento de la obligación tiene todos los elementos propios a la obligación, en cuanto a los sujetos que intervienen están: activo y pasivo, por lo que es menester distinguir entre los legitimados para el cobro y legitimados para el pago.

---

<sup>9</sup> Cuba. Resolución 298/2011 del Ministerio de Finanzas y Precios de las Normas relativas al pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre las Ventas, sobre los Servicios Públicos y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo así como al pago de la Contribución a la Seguridad Social. Tomado de la Gaceta Oficial # 29 de la República de Cuba. Edición extraordinaria, La Habana, 6 de septiembre de 2011.

<sup>10</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en su artículo 68. Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV.--17-31p.

En cuanto a los legitimados para el cobro tenemos a la Administración acreedora del tributo y en los legitimados para el pago son los obligados a efectuarlo. Es decir, no solo los sujetos pasivos sino también los responsables y los sucesores, adicionalmente se puede efectuar el pago también por medio de representantes que así lo establece el artículo 28 del Decreto Ley antes citado.<sup>11</sup>

El objeto de pago se configura como la entrega de una suma de dinero, sin perjuicio de que para su realización, pueden también utilizarse especies timbradas o emplearse otros medios o formas que legalmente se autoricen. El pago de la deuda tributaria debe reunir las condiciones de identidad, es decir, que la prestación en que el pago consiste ha de ser exactamente la debida, de integridad, en el entendido de que la deuda tributaria no se considerará pagada hasta que se entregue la totalidad de la deuda debida y de indivisibilidad en tanto el sujeto pasivo no puede obligar a la Administración de aceptar pagos parciales. El lugar de pago es, en principio la sede en que radica el órgano competente para el cobro de la deuda tributaria, se reconoce como tales a las oficinas bancarias, las aduanas o cualquier otro lugar debidamente autorizado por el Ministerio de Finanzas y Precios para recibir el pago.

El tiempo, por su parte, es una circunstancia de relevante importancia en el pago de la obligación en tanto determina un límite de cumplimiento de la obligación tributaria y distinción entre el ingreso en período voluntario y en el procedimiento de apremio. En la respectiva disposición legal de cada tributo han de establecerse el lugar, término y forma en que este debe efectuarse, se puede realizar la recaudación en período voluntario o por vía de apremio. El pago voluntario puede efectuarse en el plazo estricto de ingreso voluntario o autorizado por la Administración Tributaria en el de su aplazamiento. La recaudación por la vía ejecutiva se efectúa por vía de apremio. El cobro forzoso de la deuda tributaria puede traer consigo el embargo de bienes y derechos de propiedad del incumplidor en la proporción que satisfaga el importe de la deuda tributaria y la multa que corresponda.

El que efectúa el pago de una deuda tributaria tiene derecho a que se le entregue el justificante correspondiente, se entiende por tales aquellos documentos que prueben

---

<sup>11</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en su artículo 28. Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV.--17-31p.

el pago efectuado por el deudor. A falta de una disposición expresa en la normativa cubana, la prueba de pago puede asumir diferentes variantes como los recibos tributarios, las certificaciones acreditativas y cualquier otro documento otorgado por el órgano competente. En el caso de emplearse especies timbradas la cancelación de estas constituirá el justificante de pago fundándose en la falta de liquidez del sujeto pasivo, la Administración Tributaria puede aplazar y fraccionar las deudas según los procedimientos establecidos al respecto.

Constituyen efectos del pago la extinción de la deuda liquidada y la consecuente liberación del deudor y en su caso también de los responsables. No obstante, la liberación de la deuda liquidada no supone necesariamente la total regularización del sujeto pasivo en el caso de pagos provisionales, por lo que existe la necesidad en el pago de una liquidación definitiva.

En sentido técnico-jurídico la obligación tributaria consiste en dar una suma de dinero como tributo, no agota el número de relaciones establecidas y reguladas por las normas tributarias. Por el contrario, estas se establecen con el fin general de hacer efectivos los tributos y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias una variada gama de relaciones y vínculos diferentes. No es posible ofrecer aquí una relación exhaustiva de ellos, pero sí es factible y conveniente establecer una breve relación que sirva para ofrecer una en general sobre los vínculos y relaciones que el Derecho Tributario puede crear entre la Administración y los administrados.

En primer lugar las normas tributarias pueden crear y de hecho crean, aparte de la obligación tributaria principal, otras obligaciones pecuniarias que en cuanto se establecen en consideración o como secuela de la obligación tributaria principal para asegurar su cumplimiento, permiten obligaciones accesorias a ella. En este grupo podemos incluir la obligación de pagar intereses por demora, recargos por ingresos extemporáneos, de apremio y las sanciones pecuniarias.

En ocasiones, estas obligaciones pecuniarias distintas de la obligación tributaria principal se configuran no como obligaciones accesorias de ésta sino de otras obligaciones distintas de ella. Así, la obligación de pagar una sanción por el incumplimiento de la obligación de declarar; puede ser independiente de la obligación de pagar un tributo.

La relación existente entre obligaciones accesorias y obligaciones principales debe ser, por lo demás, claramente diferenciada de los supuestos en que se dan dos o más obligaciones tributarias obligadas. En esta segunda hipótesis hay varias obligaciones tributarias distintas aunque unidas, según la expresión de Berliri, coligadas por un vínculo tal que el desarrollo de una repercute intensamente sobre las otras.<sup>12</sup> En un segundo grupo clasifican aquellas obligaciones de carácter no pecuniario reguladas por las normas y cuya finalidad general es la de asegurar la efectividad de la obligación. Podemos citar como ejemplo de este vasto conjunto de obligaciones no pecuniarias la obligación de llevar y presentar los libros de contabilidad y otros registros (por ejemplo: libro de facturas emitidas y el deber de introducir las mercancías en nuestro territorio por los puntos señalados para ello. Estas obligaciones no pecuniarias son frecuentemente, no en todos los casos, también obligaciones accesorias de la obligación tributaria principal. Sin embargo, en aras de la claridad en la exposición, se prefiere aplicar el nombre de obligaciones accesorias sólo a las de contenido pecuniario, a las que tienen un objeto igual, dar una suma de dinero a la obligación tributaria, señalando con el nombre de obligaciones no pecuniarias a las que se incluyen en el segundo grupo.

Los diferentes vínculos y relaciones creados y disciplinados por normas tributarias tienen como fin genérico la práctica efectiva de las distintas obligaciones tributarias, pero estos vínculos y relaciones distintos de la obligación tributaria pueden existir, se repite una vez más sin que haya una obligación tributaria. Los vínculos y relaciones distintos de la obligación tributaria tratan de asegurar y garantizar el cumplimiento de esta y se diferencian de ella, en esencia precisamente por su finalidad.

La obligación tributaria se establece para procurar un ingreso al Estado. Los otros vínculos y relaciones se establecen para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria siempre que esta haya nacido. Es esta función de aseguramiento y control lo que explica y justifica que tales vínculos y relaciones existan en ocasiones dependientemente de la existencia o no de una concreta obligación tributaria, la cual

---

<sup>12</sup> Fuentes Quintana, E. Principio de Imposición.

Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 7 de marzo 2011.

existe toda vez que se identifica legalmente cuales son las obligaciones de los sujetos pasivos así como el término de cumplimiento de estas.

En el caso puntual de las personas naturales que realicen actividades por cuenta propia estarán sujetas, de acuerdo con lo legalmente establecido y según corresponda al pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre las Ventas, sobre los Servicios Públicos y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo así como al pago de la Contribución a la Seguridad Social. Los trabajadores por cuenta propia pagan en pesos cubanos, en lo adelante CUP, todos los tributos a los que se contraen estas normas.<sup>13</sup>

Los sujetos a que se contraen estas normas se obligan a facilitar la información de los ingresos obtenidos y los gastos en el ejercicio de su actividad. Al realizar acciones fiscalizadoras sobre la exactitud del pago de sus obligaciones tributarias, se verifica los ingresos y gastos por el término de cinco (5) años. De igual forma se hacen concurrir ante la instancia de la Administración Tributaria para contestar o informar verbalmente o por escrito y dentro del plazo establecido, en relación con sus obligaciones tributarias o cualquier otro particular.<sup>14</sup>

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Pugliese dice, que a través de esta institución, “el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos en una obligación individual y concreta de una prestación determinada”.<sup>15</sup>

Rodríguez Lobato define a la determinación de la obligación tributaria como: “el acto o conjuntos de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos

---

<sup>13</sup> Cuba. Resolución 298/2011 del Ministerio de Finanzas y Precios de las Normas relativas al pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre las Ventas, sobre los Servicios Públicos y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo así como al pago de la Contribución a la Seguridad Social en su artículo 1 y 2. Tomado de la Gaceta Oficial # 29 de la República de Cuba. Edición extraordinaria, La Habana, 6 de septiembre de 2011.

<sup>14</sup> Ibidem, artículo 5.

<sup>15</sup> Pugliese, J.C. La repercusión de las cuotas tributarias en el Ordenamiento jurídico español/ Juan Carlos Pugliese.-- [s.l.]: [s.n.], 1937.-- 45p.

coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”. La determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos de común acuerdo.<sup>16</sup>

La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito, es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en aplicación del método adoptado por el contribuyente de la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.<sup>17</sup>

Se puede resumir que la diferencia entre la relación jurídica y la obligación ya sea fiscal o tributaria es que aquella es el todo, mientras que la obligación solo es una de sus partes, es decir le da inicio a la misma. Hay una tendencia muy fuerte a delimitar la clasificación en principales y accesorias de las obligaciones según su carácter sustantivo y formal. Lo cual incide en la creación a partir de esta de la futura relación jurídica tributaria.

Hasta el momento se puede precisar que estos autores hablan de la relación tributaria con una naturaleza simple y que a su lado existen otras relaciones completamente distintas en las cuales, en algunas ocasiones, no necesariamente son contribuyentes los sujetos pasivos, como es el caso de los que tiene que presentar libros y soportar verificaciones sin forzosamente ser contribuyentes que paguen el tributo. La segunda tesis efectivamente muestra que existen relaciones tributarias y fiscales independientes unas de otras cuyos elementos contenidos y presupuestos pueden coincidir o ser diferentes. Se deriva de esto y según lo preceptuado en las normas y procedimientos tributarios, que **Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria**, es el ente acreedor del Tributo, es decir, el Estado, que ejerce dicha facultad a través de los órganos de la Administración Tributaria. La

---

<sup>16</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, 120p. Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 8 de marzo 2011.

<sup>17</sup> Ibidem.

normativa cubana adopta la posición de considerar sujeto activo acreedor de la obligación tributaria al Estado, representado por órganos a los que confiere facultades de gestión de los tributos.<sup>18</sup>

Determinan entonces las referidas normas, como el deudor al obligado, a cumplir la deuda o prestación tributaria frente al acreedor. Definiendo que, Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria, es quien en virtud de la Ley debe cumplir en calidad de contribuyente, retentor o perceptor, la obligación tributaria, obedeciendo al principio de legalidad y obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias pecuniarias y no pecuniarias. El contribuyente es por excelencia la persona natural o jurídica, al que la Ley impone la obligación de tributar, derivada de la realización del hecho imponible en determinado tiempo y lugar. Nunca perderá su condición aunque realice su traslación a otras personas mediante convenios particulares de cualquier tipo.<sup>19</sup>

El retentor a diferencia del primero son deudores a pagar una deuda ajena, la del contribuyente, se trata de supuestos de subjetividad tributaria pasiva en los que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, se tiene que cumplir la obligación tributaria, así como los deberes formales y materiales derivados de la misma, que por sus funciones o razón de su actividad, oficio o profesión, se encuentra obligada a retener el importe de un impuesto, tasa o contribución para su posterior liquidación e ingreso. La figura del perceptor se diferencia de las relacionadas anteriormente en que será la persona natural o jurídica a quien la respectiva disposición legal obliga a cobrar el importe de un impuesto, tasa o contribución para su posterior pago e ingreso, en lugar del contribuyente.<sup>20</sup>

El cumplimiento por excelencia en las obligaciones tributarias se materializa con el pago de estas, asociado a lo cual se puede hablar de capacidad en Derecho tributario, que exige hacer una primera aclaración diferenciando claramente dos conceptos, el de capacidad contributiva por un lado y el de capacidad tributaria por

---

<sup>18</sup> Cuba. Asamblea Nacional del Poder Popular. Ley 73/94: Del Sistema Tributario.-- La Habana, 1994.—38p

<sup>19</sup> Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en su artículo 4 inciso a y b. Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV, --17-31p.

<sup>20</sup> Ibidem artículo 35.

otro. Capacidad contributiva es igual a capacidad económica, es igual a capacidad para contribuir, para soportar las cargas económicas derivadas de los tributos. En otro orden la capacidad tributaria es igual a capacidad jurídica en Derecho Tributario. Centrado así el tema, se ve el doble punto de partida:

Primero la capacidad se regula en forma unitaria para todo el ordenamiento. Las normas básicas de esta regulación están contenidas fundamentalmente por razones históricas en el Código Civil. El concepto de capacidad elaborado conforme a nuestro Derecho positivo ha de ser así único y válido para todas las ramas del Derecho.

Segundo de acuerdo con la doctrina no sólo tradicional sino todavía hoy absolutamente mayoritaria en nuestro país, entendemos que en nuestro ordenamiento jurídico capacidad es sinónimo de personalidad, pues -son palabras de Castán que implica aptitud para derechos y obligaciones o lo que es igual para ser sujeto activo o pasivo de relaciones jurídicas.

Esta aptitud en que consiste la personalidad o capacidad jurídica se despliega en dos manifestaciones: aptitud del sujeto para la mera titularidad de las distintas situaciones de poder y deber reconocidas por el ordenamiento y aptitud para poder ejercitar y cumplir tales poderes y deberes. A la primera se le suele llamar capacidad de derecho o capacidad jurídica en sentido estricto. A la segunda se le llama comúnmente capacidad de obrar.

Tales explicaciones del concepto de capacidad pueden ser aplicadas sin modificaciones a la capacidad tributaria. Esta, repetimos, no es más que la capacidad, la aptitud para ser sujeto de relaciones jurídicas referida a los vínculos y relaciones propios y específicos del Derecho tributario, a los vínculos y relaciones regulados por las normas tributarias.

En el Derecho tributario la capacidad jurídica- tributaria es la aptitud para ser titular de poderes y deberes y de una capacidad de obrar tributariamente, aptitud para poder ejercitarlos y cumplirlos. Ambas son las dos formulaciones de la capacidad válida en todo el ordenamiento referido a las situaciones, vínculos y relaciones propias de esta rama del Derecho. Dentro de todo el ordenamiento, las normas jurídicas- tributarias pueden también referirse a este círculo de poderes y deberes dando o quitando posibilidades de actuación a los diferentes sujetos de derecho.

Sin embargo, la postura que se ha adoptado como punto de partida y hasta aquí en torno al tema de la capacidad tributaria no ha sido ni es específica. Por el contrario ha estado y está, sujeta a acusadas polémicas las que han nutrido y han influido en el Derecho positivo de diversos países.

1.2: Relación jurídica tributaria posterior al incumplimiento. Preámbulo para la aplicación del Procedimiento Administrativo.

La exigibilidad de la obligación es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad como sí lo hacía el anterior Código de 1966 cuyo artículo 19 establecía que la falta de pago de un crédito en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas determinaba que el crédito fuera exigible.<sup>21</sup> Una vez explicado el tema de la relación jurídica tributaria y el cumplimiento en término de la obligación fiscal, sus componentes indispensables, sus características, se puede precisar que esta se diferencia del resto de las relaciones que en Derecho se tratan al tornarse coercitiva, toda vez que el sujeto activo utiliza sus herramientas administrativas para obligar al cumplimiento al sujeto pasivo.

Paolo Greco, plantea que en sentido moral cumplimiento es: la buena reputación de que goza una persona. En sentido jurídico, indica el derecho subjetivo que deriva de cualquier relación obligatoria y se contrapone al débito que incumbe al sujeto pasivo de la relación.<sup>22</sup> Lo cual se torna imposible en ocasiones por la no localización del sujeto pasivo, sin dejar actuar a la administración tributaria. Se plantea por las disposiciones jurídicas los términos para que se efectúen los pagos de los contribuyentes, según sea la carga tributaria al efecto.

Los tributos se pagan directamente por transferencias u otras formas de pago reconocidas en las sucursales bancarias correspondientes al domicilio fiscal del

---

<sup>21</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, 120p. Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 8 de marzo 2011.

<sup>22</sup> México. Diccionario Jurídico Mexicano. 10ª Edición, Editorial Porrúa, México 1997, --72p.

trabajador por cuenta propia. Las cuotas mensuales a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Personales y los Impuestos sobre las Ventas y sobre los Servicios Públicos se pagan mensualmente dentro de los primeros veinte días naturales del mes siguiente a aquel que se liquida. El Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo y la Contribución a la Seguridad Social se pagan trimestralmente dentro de los primeros veinte (20) días naturales del mes siguiente al trimestre vencido.<sup>23</sup>

El trabajador por cuenta propia que no efectúe dentro del término legalmente establecido el pago de los tributos regulados en la presente Resolución incurre en mora y le son exigibles los recargos y las sanciones previstas en la legislación tributaria. La Oficina Nacional de Administración Tributaria requiere del deudor el correspondiente pago, apercibiéndolo de la posibilidad de la pérdida del derecho a ejercer la actividad de no cumplir con su obligación. La pérdida de este derecho no libera al contribuyente de sus obligaciones de pago.

Una vez decursado el término establecido en la normativa anterior se encuentra incumplida la obligación por el sujeto pasivo o deudor, lo que determina que la Administración Tributaria actúe determinando la deuda a la que se enfrentará a partir de este momento. Son facultades de la Administración Tributaria cuando en el mismo período fiscal se incurre por un contribuyente en más de dos pagos fuera del término, solicitar al organismo rector la cancelación de la licencia otorgada a favor del mismo según lo establecido en la Resolución 33/2011 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social que establece el Reglamento para el Trabajo por Cuenta Propia que preceptúa entre las siete causales de baja la de incumplimiento de sus obligaciones a solicitud de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, lo cual debe ser fundamentado con la reincidencia o multireincidencia en incumplimientos por parte

---

<sup>23</sup> Cuba. Resolución 298/2011 del Ministerio de Finanzas y Precios de las Normas relativas al pago de los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre las Ventas, sobre los Servicios Públicos y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo así como al pago de la Contribución a la Seguridad Social en su artículo 6. Tomado de la Gaceta Oficial # 29 de la República de Cuba. Edición extraordinaria, La Habana, 6 de septiembre de 2011.

de los sujetos.<sup>24</sup>

La Dirección de Trabajo correspondiente emite la documentación al respecto y recoge los documentos identificativos como Trabajador por Cuenta Propia, quien está obligado a presentarse en la Oficina Nacional de Administración Tributaria y solicitar la cancelación de las obligaciones fiscales que posee para con el presupuesto del Estado liquidando en este acto si posee alguna deuda. Toda regla tiene su excepción, por tanto este procedimiento no siempre se presenta de esta forma ya que existen personas que no se presentan al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la Oficina Nacional de Administración Tributaria amparada en la facultades antes descritas y ante el creciente aumento de la deuda, solicita al órgano rector la cancelación de las licencias quedando en total estado de indefensión al no poder notificar la deuda a quien es ausente hasta este momento. Este sujeto se convierte ahora en inactivo ya que pierde la autorización para el ejercicio del Trabajo por Cuenta Propia y causa baja del Registro de Contribuyentes.

La imposibilidad de un examen aislado de las normas jurídico -tributarias sin tener en cuenta el fondo jurídico común a todo el ordenamiento que no sólo es patrimonio de todo jurista, sino que se impone con fuerza vinculante a todo el que pretende examinar la disciplina jurídica a que se halla sometida cualquier institución. Dicha norma es contraria a la doctrina tradicional repetidamente aludida, que no todo sujeto de derecho ha de ser, según ella, una persona física o jurídica capaz de derechos y obligaciones, que el ordenamiento, puede por ejemplo, crear un sujeto como simple centro de imputación de efectos jurídicos o para configurar subjetivamente una situación, sin que esto quiera decir que tales sujetos sean personas capaces de derechos y obligaciones.

En esta segunda hipótesis hay varias obligaciones tributarias distintas aunque unidas o según la expresión de Berliri, coligadas con un vínculo tal que el desarrollo de una repercute más o menos intensamente sobre las otras. Por lo que se puede acotar que el carácter de inicio de la relación se transforma pero esta continúa siendo la misma y entre los mismos sujetos lo que ya con una coercitividad producto del

---

<sup>24</sup> Cuba. Resolución 33/2011 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social que establece el Reglamento del ejercicio para el Trabajo por Cuenta Propia. Tomado de la Gaceta Oficial # 29 de la República de Cuba. Edición extraordinaria, La Habana, 6 de septiembre de 2011.

incumplimiento se contempla como una indisciplina y por regla general cada indisciplina tiene su sanción.

Tal es el caso de los recargos donde el hecho imponible es el mismo que el impuesto principal y la gestión de ambos impuestos y recargo se realiza de forma simultánea y unificada, así trae aparejado una sanción por el incumplimiento traducido en multa. Por tanto del mismo hecho nace de una obligación tributaria y dos no tributarias, distintas aunque unidas por un estrecho vínculo en su nacimiento simultáneo y en administración y cobranza unificadas en la relación siempre creada por la obligación, determinada en la ley, tanto el sujeto activo como pasivo conocen lo que deben hacer y actúan en consecuencia, luego del incumplimiento se sanciona al sujeto pasivo por la mora en su actuar.

La administración tributaria puede ejercitar una variada gama de facultades y potestades tendentes a un mejor desarrollo de sus actividades. Los contribuyentes tienen el deber genérico de no impedir el ejercicio de estas facultades y tienen el deber especial de soportar el ejercicio de sus potestades. Los diferentes vínculos y relaciones creadas y disciplinadas por normas tributarias tienen como fin genérico la práctica efectiva de las distintas obligaciones tributarias pero estos vínculos y relaciones de la obligación tributaria pueden existir sin que haya una obligación tributaria. La obligación tributaria se establece para procurar un ingreso al presupuesto del Estado. Los otros vínculos y relaciones se establecen para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias siempre que esta haya nacido como una función de aseguramiento y control.

En el ordenamiento jurídico cubano se precisa como actuar en caso de mora en el cumplimiento de la obligaciones principales ante el no pago en el término establecido de la deuda tributaria constituye en mora al obligado sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la administración tributaria y con independencia de las sanciones a que el incumplimiento diere lugar.<sup>25</sup> Los que incurran en mora quedarán obligados al pago del recargo que ascenderá a un cinco por ciento de lo adeudado cuando el pago se efectuó dentro de los treinta días posteriores a la fecha

---

<sup>25</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en su artículo 68. Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV, --17-31p.

establecida al efecto. Será de un diez por ciento de lo adeudado cuando el pago se efectuó con posterioridad a los 30 días y dentro de los 60 días posteriores a la fecha establecida al efecto. Luego de esto será de un cero coma dos por ciento de lo adeudado por cada día de demora cuando el pago se efectuó con posterioridad a los 60 días de la fecha establecida y hasta alcanzar el cincuenta por ciento del principal.<sup>26</sup>

Se define también que los recargos por mora tendrán el mismo concepto del principal del tributo y deberá pagarse conjuntamente con este. En estos casos la obligación accesoria se deriva de la principal como bien se ha referido anteriormente pero también se recoge como proceder en los casos en que el incumplimiento esté dado por la actuación, no actuación u omisión de los contribuyentes, calificadas por la Ley como infracciones tributarias, a raíz de las cuales se posibilita una relación jurídica tributaria entre el infractor y la administración, provocada también por un incumplimiento adquiriendo un carácter coercitivo que puede llegar hasta la aplicación de la Vía de Apremio y el embargo para satisfacer la deuda existente, teniendo siempre presente dos categorías fundamentales de reincidencia y multirreincidencia, lo cual determina la graduación de la sanción en los diferentes casos según lo estipulado en el referido Decreto Ley en los artículos del 102 al 111.<sup>27</sup>

Luego de impuesta la multa fiscal y transcurrido el término de 15 días para el pago y no efectuarse el mismo, sucede otro incumplimiento lo cual ya se resuelve con el procedimiento de la Vía de Apremio, donde la relación jurídica tributaria entre administración y contribuyente u otros obligados se profundiza hasta el límite de conocer todos los bienes con que cuenta posibles para satisfacer la deuda y declarándolos en depósito hasta que se resuelva el impago. Decursado el término establecido (10 días) y no se efectuó el pago entonces la administración procede al embargo de los bienes para satisfacer la deuda, lo cual se torna difícil al presentar resistencia los citados sujetos a la visita a su domicilio y la negación de la tenencia de las propiedades, por lo que se necesita instrumentar requisitos que garanticen todo el procedimiento tributario desde su inicio.

---

<sup>26</sup> Ibidem artículos 95 al 98.

<sup>27</sup> Ibidem artículos del 102 al 111.

Existen además otros cuerpos legales que van a regular el proceder de la Administración Tributaria posterior al incumplimiento de las obligaciones por parte de los obligados, en forma general siempre van a encuadrar la conducta con la referida sanción. Todo lo cual es perfectamente aplicable cuando el deudor se encuentra activo en el Registro de Contribuyentes se le notifica la deuda y se procede conforme a Derecho, pero cuando ya por indisciplinas reiteradas a causado baja del Registro de Contribuyentes, se le complica el actuar a la administración tributaria, que no tiene donde evacuar su procedimiento administrativo, frustrándose el poder estatal ante la imposibilidad de ejecución.

### 1.3: Cuestiones doctrinales del procedimiento administrativo tributario.

Es escasa la regulación del procedimiento administrativo fiscal, más aún el estudio o la investigación sobre el mismo, pues la mayoría de los textos sobre la materia de procedimientos fiscales se ocupan del ámbito procesal y otros del recurso administrativo, no del procedimiento administrativo de cuyo resultado depende la determinación de la situación fiscal del contribuyente en un período, o por un acto o una actividad determinado. Las circunstancias antes mencionadas unidas a la idea que las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y el administrado y en este caso, entre el fisco y el contribuyente, debe prevalecer la seguridad jurídica. Motiva entonces a tratar el tema de esta investigación, proponiendo requisitos esenciales de utilidad desde el punto de vista procedimental.

Luis Recaséns Siches al estudiar las funciones del derecho en su obra Introducción al estudio del derecho, dice que el fin último del derecho consiste en satisfacer unas necesidades sociales de acuerdo con las exigencias de la justicia y de los demás valores jurídicos implicados por ésta, tales como el reconocimiento y garantía de la dignidad personal del individuo humano, de su autonomía, de sus libertades básicas y de la promoción del bienestar general o bien común. Sin embargo, cuando se refiere a las "funciones del derecho" o "finalidades funcionales de lo jurídico", señala que no trata de inquirir sobre los más altos valores que deben ser realizados por el derecho, sino que trata de averiguar cuáles son los tipos generales de necesidades humanas sociales que todo derecho intenta satisfacer, por el mero hecho de su existencia real, e independientemente de su mayor o menor justicia. Se trata, de no perder la universalidad del concepto del derecho, no de ideas de finalidades

concretas o particulares, sino de ideas de finalidades funcionales, las cuales son por entero formalistas y plenamente universales. Así, hace consistir las funciones o fines Registro de Contribuyentes en: certeza y seguridad, a la vez que posibilita el cambio; resolución de los conflictos de interés y organización, legitimación y restricción del poder político.<sup>28</sup>

En la doctrina jurídica administrativa extranjera se afirma que el procedimiento administrativo es el conjunto de actuaciones que se producen en el seno de la administración, articulados conforme a un plan, que tienen por objeto la obtención y el procesamiento de información y que constituye un sistema de acción de carácter interactivo entre la administración y el ciudadano, o entre diversas administraciones públicas. También se ha dicho que es la serie, secuencia o sucesión de actos que dirigida a la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público, constituye el elemento ordenador, regulador y sistematizado del desenvolvimiento de la función administrativa del Estado, o bien, que es la serie de trámites y formalidades a que deben someterse los actos de la administración con el efecto de que se produzcan con la debida legalidad y eficacia tanto en beneficio de la administración como de los particulares, o en otras palabras, la forma por la cual se desarrolla la actividad de una autoridad administrativa.

Se puede resumir que el procedimiento administrativo fiscal es la serie de actos jurídicos que realiza el fisco solo o con la colaboración del particular y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, estableciendo, una situación jurídica concreta. Vale la pena destacar la idea señalada por Julio R. Comadira en su concepto de procedimiento administrativo de que este se dirige a la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público, precisando que utiliza las expresiones "bien común" e "interés público" como equivalentes, en virtud de que el interés público al cual generalmente se refiere la doctrina no puede ser sino el "bienestar general" y que este a su vez, debe entenderse como el bien común de la filosofía clásica. Por ello sostiene que el

---

<sup>28</sup> Luis Recaséns Siches, Introducción al estudio del Derecho.

Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 8 de marzo 2011.

procedimiento administrativo se muestra como un conjunto de formas jurídicamente reguladas, cumplidas por y ante los órganos que tienen atribuido el ejercicio de la función administrativa con el fin de preparar la emisión de actos que satisfacen directamente el bien común, en el marco del proceso administrativo.

En la doctrina jurídica administrativa moderna se reconoce sin reserva que el procedimiento administrativo no proviene de un Estado gendarme, ciego y prepotente, sino que es consecuencia del Estado intervencionista que concurre a ayudar al administrado y no para declararlo su enemigo. Se opina que el poder administrador no fue instituido para perseguir a vagos y delincuentes, puesto que la noción de que la administración tiene esta única función, además de defender la propiedad privada, ha sido superada de modo que la administración pública moderna ha cambiado sus motivos y con ello su estilo de tratamiento a los particulares. En esta concepción moderna de la función administrativa del Estado se dice que el derecho administrativo, ante ciertas circunstancias, debe inclinar su balanza a favor del administrado con el fin de contrarrestar el autoritarismo y la arbitrariedad de la burocracia, por un elemental respeto hacia el particular en sus tributaciones ante las prerrogativas del poder administrador. En otras palabras, la desigualdad en que está colocado el particular frente a la administración en razón del poder de que ésta se encuentra investida, obliga jurídicamente a la propia administración al buen tratamiento del particular y esta es la conducta que ahora se considera justa frente al rigor formalista que pudiera adoptarse en la gestión administrativa.

Igualmente hay que indicar que aunque en ocasiones se requiere al particular, se le reconoce y respeta su derecho, para alegar lo que a su derecho convenga y para aportar pruebas. Tampoco se desvirtúa el principio de oficiosidad, pues amén de que se trata de observar la garantía de audiencia que a favor de los gobernados consagra la Constitución General de la República. De esta circunstancia se advierte la colaboración del particular con la administración en la búsqueda de la verdad material pero sigue siendo responsabilidad de la autoridad administrativa impulsar el procedimiento para llegar al acto decisorio y conclusivo. Conviene señalar que instancia es el acto por el cual se deduce ante la autoridad una petición, por tanto, el acto del interesado que promueve un procedimiento. No hay que olvidar que la instancia es la manifestación del derecho fundamental de petición. Con base en el

señalamiento anterior, que pareciera ocioso para quienes conocen el derecho, es pertinente comentar que en el Código Fiscal de la Federación se prevén dos procedimientos administrativos respecto a los cuales, contrariando la gramática, la realidad y técnicas jurídicas, se dispone que "no constituyen instancia".

La culminación del procedimiento administrativo es el acto administrativo decisorio, el cual define Jean-Pierre Ferrier, es un acto jurídico unilateral de la administración que se impone a los administrados, cuyo prototipo es la decisión ejecutoria, o sea, la decisión administrativa destinada a los administrados que les reconoce por sí misma derechos, se los deniega o crea a su cargo una obligación, y además, es vinculante sin tener que recurrir a formalidades externas a la administración misma, es decir que no requiere ninguna autorización judicial.

En otro orden de ideas, la dirección del procedimiento administrativo corre a cargo de la autoridad y tiende a gobernar o regir la serie de actos que se llevan a cabo en el procedimiento no sólo con el fin de que se desarrollen ordenadamente sino también para que quede memoria de ellos, para lo cual es de gran importancia la actividad encaminada a dejar constancia por escrito de los actos que se realizan lo que permite su conocimiento exacto en cualquier momento posterior. Por tanto, el acto se lleva a cabo oralmente, del mismo deberá hacerse reducción a documento que se incorporará al expediente respectivo y si se realiza por escrito, será éste el que se incorpore al expediente. La eficacia del procedimiento administrativo se concreta en el acto decisorio y conclusivo, la llamada resolución administrativa, considerada como el acto administrativo por antonomasia, por cuanto a través de ella se realiza propiamente la función administrativa que trasciende a la esfera jurídica de los particulares y consecuencia directa de la eficacia del procedimiento administrativo es la obligatoriedad de la resolución administrativa.

En el campo tributario la resolución administrativa va a establecer una situación jurídica particular, pues determinará la situación fiscal del contribuyente respecto de un periodo o respecto de un acto o actividad perfectamente precisa y determina. Además, si el contenido de la resolución es el financiamiento a cargo del particular de un crédito fiscal, la eficacia del procedimiento que se concreta en la resolución se traduce en lo que en la doctrina administrativa se conoce como carácter ejecutorio de la resolución que significa que en caso de incumplimiento voluntario del

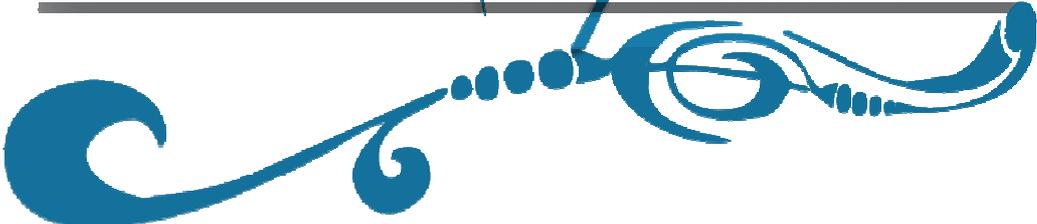
contribuyente, la administración está en posibilidad de actuar en forma directa para hacer efectivo, por sí misma, el crédito fiscal determinado y exigible, está en posibilidad de hacer uso de su facultad económico coactiva. Este carácter ejecutorio de la resolución no cambia porque el procedimiento administrativo se haya promovido en forma oficiosa por la administración o porque se realice a instancia del particular.

Independientemente de quienes sean las personas directamente afectadas por el procedimiento administrativo, este despliega su eficacia frente a todos, tanto la administración como los particulares, tanto los funcionarios como los administrados. De modo que deben respetarse las actuaciones del procedimiento, así en su contenido como en su alcance o efectos, sobre todo si del procedimiento derivan situaciones jurídicas para los particulares. Surge un interés jurídicamente protegido que se caracteriza, desde el punto de vista activo, por la titularidad de un derecho o interés predominante y desde el punto de vista pasivo por la subordinación a ese interés mediante una medida jurídica, así se observa que la eficacia del procedimiento administrativo está condicionada a su jurisdicción.

Luego de evaluados los diferentes temas en los epígrafes que anteceden se puede concluir, que las normas tributarias pueden crear, y de hecho crean, aparte de la obligación tributaria principal, otras obligaciones pecuniarias que en cuanto se establecen en consideración o como secuela de la obligación tributaria para asegurar su cumplimiento, son obligaciones accesorias a ella. Cuando el deudor se encuentra activo en el Registro de Contribuyente se le notifica la deuda y se procede conforme a Derecho, pero cuando ya por indisciplinas reiteradas a causado baja del Registro de Contribuyentes se le complica el actuar a la Administración Tributaria que no tiene donde evacuar su procedimiento administrativo, frustrándose el poder estatal ante la imposibilidad de ejecución. El procedimiento administrativo fiscal es la serie de actos jurídicos que realiza el fisco solo o con la colaboración del particular y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, estableciendo, en consecuencia, una situación jurídica determinada.

# Capítulo II

---

A decorative flourish in a dark blue color, featuring a large, sweeping scroll on the left side that transitions into a series of smaller, rhythmic curves and dots, ending in a smaller scroll on the right side.

## **Capítulo II: Procedimiento Administrativo Tributario en Cuba. Propuesta de garantías para su eficaz aplicación a los sujetos activos e inactivos en el Registro de Contribuyentes.**

En el ámbito nacional como en lo internacional, la elusión del impuesto constituye un problema que a la legislación corresponde resolver. Los criterios para determinar al sujeto pasivo del impuesto por el domicilio, por la ubicación de la fuente de ingreso y por la nacionalidad no han sido suficientes para dar a los Estados interesados solución a esta evasión legal.

Para que la evasión y la elusión fiscal, que es una práctica común en la mayoría de los países pueda disminuir, deben considerarse una serie de factores, aplicación estricta y creíble de la ley, que implica capacidades de recolección y fiscalización apropiadas:

- Conjunto de castigos para aquellos que evadan impuestos. El castigo debe ser lo suficientemente alto para que se reduzca, en términos relativos, el costo de cumplir.
- Contar con un sistema tributario proporcional y menos complicado a través de la eliminación o simplificación de los distintos regímenes fiscales. La complejidad crea huecos en la ley que hacen que la detección de irregularidades sea muy difícil. Asimismo, crea muchas posibilidades para la elusión fiscal.
- Simplificación Administrativa. La complejidad administrativa para el cumplimiento de obligaciones fiscales crea costos administrativos e inseguridad al contribuyente. Creación de estímulos para fomentar la cultura de pago. Para lograr un sistema tributario eficientemente recaudatorio y equitativo, es de vital importancia establecer estímulos fiscales temporales y efectivos al ahorro, ampliar la base de contribuyentes, fortalecimiento de la misma recaudación, combate a la ilegalidad fiscal (freno a la evasión y elusión fiscal), seguridad y certeza jurídica para la autoridad y los contribuyentes. En este contexto, con el propósito de coadyuvar el trabajo legislativo en el estudio y análisis de los ingresos públicos para financiar el Presupuesto.

Otro punto es quien tiene la responsabilidad de pagarlo, pero la deuda es a cargo de otra persona. Rodríguez Lobato, siguiendo a Pugliese hace una clasificación de los tipos de sujetos pasivos que existen y que está muy acertada. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa, como son los herederos, legatarios,

donatarios a título universal y siendo personas morales, la que resulte de la fusión. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto, es decir aquellos que conforme a la ley pueden disponer de sus bienes y de los de terceros y por tener esta disponibilidad se convierte en responsable directo aunque el hecho generador lo haya efectuado un tercero. Los sujetos pasivos por deuda propia o deuda ajena, con responsabilidad parcialmente solidaria, parcialmente directa, como es el caso de los copropietarios o coherederos. Los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta, es decir los sustitutos legales del deudor directo ya sea que así lo decidieron voluntariamente o por ley. Los sujetos pasivos cuando son funcionarios públicos a quienes la ley les impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas. Los sujetos pasivos cuando una persona adquiere bienes afectos al pago de un impuesto que fue satisfecho y del cual se tiene que constituir una garantía.<sup>29</sup>

## 2.1: Evaluación del procedimiento administrativo que existe hoy en la Administración Tributaria cubana.

El procedimiento de apremio en materia fiscal se deriva del carácter ejecutivo de los actos administrativos. Constituye un procedimiento administrativo de naturaleza jurisdiccional en el que el ente público titular del crédito tributario procede sin necesidad de previa sentencia judicial de condena del deudor, a la ejecución expropiatoria de los bienes de este último para transformarlos en una suma de dinero que le permita hacerse cobro del tributo que resulta insatisfecho por falta de prestación del sujeto obligado dentro del período voluntario de recaudación. Surge como consecuencia del impago de la parte del sujeto pasivo o responsable, y es un mecanismo administrativo que posibilita la exigencia forzosa por parte de la Administración del cobro de la deuda.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, p 120. Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 8 de marzo 2011.

<sup>30</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en su artículo 19 apartado h) Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV, --17-31p.

Se inicia con la providencia que dicta la autoridad competente de la Administración Tributaria (Oficina Nacional de Administración Tributaria), la que declara al deudor en un solo acto moroso e incurso en el recargo de apremio establecido, requiriéndole que pague el importe de la deuda tributaria, en un plazo de 10 días contados a partir de la notificación de la providencia.

El procedimiento en su conjunto no tiene otra finalidad que lograr el ingreso coactivo de los débitos del fisco y un instrumento que asegura esta finalidad es la figura del embargo, cuando el funcionario que designa la Administración notifica al deudor el inicio de la vía de apremio deberá tomar relación de los bienes que este posea, apercibiéndolo de la obligación de conservarlo en su lugar y estado inicial. Si el deudor no pagara en el término de los 10 días, se procederá en cuantía suficiente para cubrir el importe y las multas si procediere y ello se hará constar en acta levantada al efecto, donde conste la descripción sucinta de los bienes objeto del embargo.<sup>31</sup>

En el caso de que el deudor pague antes de la adjudicación de los bienes por parte de la Administración Tributaria, el embargo quedará sin efecto. Una vez adjudicados los bienes al Estado previa resolución del ente administrativo, estos serán vendidos e ingresada la cantidad en el término de diez días excepcionalmente, podrán ser donados.<sup>32</sup>

Una situación que se puede encontrar es que el deudor no cuente con bienes o ingresos embargables, caso en el que se declarará su insolvencia en actas y se procederá a archivar provisionalmente el expediente de apremio, el que se podrá poner nuevamente en curso cada 2 años. Transcurrido el término de 5 años sin que el deudor haya mejorado su situación se dictará resolución fundada que declarará la insolvencia de este y se archivará definitivamente el expediente.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Derecho Financiero. Selección de Lecturas.--La Habana: Editorial Félix Varela.2004.--169p.

<sup>32</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios desde el artículo 138 al 143.Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27de febrero de 1997,Año XCV,--17-31p.

<sup>33</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios desde el artículo 127 al 151.Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27de febrero de 1997,Año XCV,--17-31p. En la Ley de Procedimiento Civil, Administrativo y Laboral está regulado en el artículo 499 hasta el 515.

Al realizar un análisis de los elementos que tipifican las diferentes modalidades que se presentan en el título sobre delitos contra la Hacienda Pública se precisa que, se debe haber determinado la deuda tributaria; que haya vencido el plazo concedido de diez días hábiles, contado a partir del día siguiente de la fecha de notificación de la Providencia dando inicio al Procedimiento de Apremio en la cual se requiera al contribuyente para el pago de la deuda tributaria efectuada por el funcionario competente y que evada o intente evadir, total o parcialmente, el pago de impuestos, tasas, contribuciones o cualquier otra obligación de carácter tributario a que esté sujeto.

Así la evasión o intento de evasión implica la ocultación de los bienes o de la persona, así como, cualquier forma de obstrucción de la acción de la Administración Tributaria para llevar a cabo el procedimiento previsto. Cualquier acto de esta naturaleza suele cometerse y observarse en período ejecutivo, y más concretamente durante la vía de apremio, de lo cual se deduce que, el inicio del procedimiento de recaudación en período ejecutivo y la denuncia ante la autoridad competente, no ocurren al unísono, sino luego de ejecutarse una conducta por el contribuyente que exteriorice su intención de evadir. Debe entenderse por ocultación de bienes, cualquier forma de impedir que la Administración Tributaria proceda a tomar relación o embargar los bienes procedentes. Por ocultación de la persona, cualquier vía que emplee el contribuyente para no ser notificado y paralizar indebidamente el proceso que se sigue. Asimismo, debe dejarse abierta la posibilidad de que en la práctica se sucedan otros hechos susceptibles de ser concebidos como intentos de evasión o evasión al pago propiamente dicha.

Las normas que regulan la forma, el procedimiento que la Administración Tributaria, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones para que las normas de Derecho Tributario material sean efectivas, para que los derechos y obligaciones que en ellas se reconocen se realicen tal y como ellos quieren que se realicen, constituyen el grupo de normas de Derecho Tributario formal.<sup>34</sup>

Hasta el momento se ha estudiado la teoría general de los tributos desde el punto de vista estático, material y se ve como la relación jurídica que se verifica entre la Administración Pública y los administrados, determina elementos cualitativos que lo

---

<sup>34</sup> J.J. Ferreiro Lapatza: Ob.cit., Vol.II,--145p.

constituyen, sean estos objetivos como subjetivos. Se considera el procedimiento de gestión de los tributos, como el elemento dinámico, formal que tiene como objetivo determinar a cuanto asciende la deuda tributaria y la forma de poner lo recaudado a disposición del fisco.

Ya en materia tributaria particularmente existen dos Procedimientos Administrativos, uno el de Gestión que abarca desde la inscripción en el Registro de Contribuyentes, la determinación de la deuda, la fiscalización y el cobro forzoso de la deuda que culmina con el embargo de los bienes de ser posible. En segundo lugar está el Procedimiento Administrativo de Revisión donde se encuentran los determinados recursos que pueden presentar las personas naturales ante los actos de la administración, tomando como punto de referencia de esta investigación el primero de los procedimientos.

El procedimiento de gestión constituye un mecanismo procedimental mediante el cual la Administración Pública percibe la prestación debida por el sujeto pasivo o responsable en calidad del tributo. Es el método o procedimiento de aplicación o gestión de los tributos que facilita el camino conducente a la efectiva adquisición de estos por parte del ente público.

Se denomina procedimiento en tanto está compuesto por un conjunto de actividades que tiene una finalidad única: poner a disposición de la Administración Tributaria la prestación debida por el obligado al pago en concepto de tributo, y son esencialmente tres actividades: la gestión propiamente dicha, la recaudación o cobranza y la fiscalización, que se realiza con la participación de ambos sujetos de la relación jurídica tributaria.<sup>35</sup>

La Administración Tributaria participa en este procedimiento desde una posición preponderante y lo hace en virtud de ser titular de potestades administrativas que le son conferidas por ley, en tanto que constituye el órgano que representa al Estado en lo referente a los tributos, y gracias a estas facultades puede ejercitar el poder conferido. Al contribuyente no le resta más que esperar a que dichas facultades se ejerciten legalmente y es a partir de este momento en que tendrá derecho a oponerse a ellas por medio de los diferentes recursos que la ley prevé. En este

---

<sup>35</sup> Ver capítulo de los sujetos de la obligación jurídico-tributaria del libro de Selección de Lecturas de Derecho Financiero.

sentido desempeña un importante papel el principio de legalidad, en tanto garantiza los derechos del contribuyente frente a la actividad de la Administración. Es válido recordar que estamos en presencia de una rama del derecho donde el método de regulación es imperativo, es decir, impera la ley y no la voluntad.

En primer lugar para gestionar los tributos hay que determinar la obligación tributaria y sus obligaciones accesorias. Una vez que se ha fijado la cuantía a que asciende la obligación se procede a ejecutarla esto es, recaudar el valor debido y ponerlo a disposición del fisco, quien podrá posteriormente comprobar la gestión hasta ahora realizada.

El sujeto realiza el presupuesto de hecho establecido en la ley de tributo donde nace la obligación tributaria y desde ahí hasta la extinción de la deuda existe un íter<sup>36</sup> por medio del cual se desenvuelven las relaciones entre la Administración acreedora de la prestación tributaria y el sujeto obligado a la satisfacción de la misma. Es en esta relación donde concurren normas de contenido sustancial que configuran derechos, deberes y potestades, así como normas de contenido formal, que son las que disciplinan el procedimiento que conduce a la realización de la voluntad querida por la ley.

El procedimiento de determinación de recaudación de los tributos persigue una finalidad primordial y es lograr un ingreso para el Estado con el que podrá este contar para la realización de actividades finales que le son propias y este se logra si se procura el exacto cumplimiento de las leyes fiscales y consecuentemente, la liberación de los administrados de sus obligaciones y responsabilidades. Es así que el Estado crea un conjunto de normas que regulan el procedimiento que se habrá de seguir para hacer efectivo el pago debido por el obligado. Lo que realmente posibilita la adquisición de la prestación objeto de la obligación tributaria, es el procedimiento de gestión de los tributos.

## 2.2: Fases y efectos del procedimiento administrativo de gestión en la actualidad.

El procedimiento de gestión se inicia cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumple con una de las obligaciones que la legislación impone: la inscripción en el Registro de Contribuyentes. Esta obligación entendida como accesoria de la

---

<sup>36</sup> Recorrido, proceso.

obligación principal y no pecuniaria, aparece regulada en el Decreto ley 169/97 y en la Resolución 54/95 del Ministerio de Finanzas Precios de fecha 28 de diciembre de 1995. El apartado segundo de dicha resolución establece que todo contribuyente dentro del territorio de la República de Cuba estará obligado a inscribirse en el registro y que la Administración Tributaria también exigirá a determinados entes que aun careciendo de personalidad jurídica se inscriban, siempre que a los efectos tributarios tenga la condición de sujetos pasivos.

Los Registros de Contribuyentes serán habilitados en las oficinas municipales de la Administración Tributaria y el contribuyente formalizará su inscripción en el municipio donde tenga su domicilio, aunque puede inscribirse en otra localidad, siempre que sea autorizado por la oficina correspondiente. La inscripción en el registro se podrá realizar a instancia de parte, que es como realmente sucede o de oficio cuando el obligado no lo hiciere. Esta última forma de practicar la inscripción procede cuando la administración hace uso de su función fiscalizadora y descubre que existen incumplimientos en cuanto a esta obligación.

En el caso de las personas naturales el término para formalizar la inscripción, previa solicitud del interesado, será de 30 días contados desde que se origine legalmente la obligación de tributar. En el caso de personas jurídicas el plazo se contará a partir de la fecha de constitución de esta. Realizada la inscripción, la Administración Tributaria procederá a hacerle entrega al contribuyente de su tarjeta de identificación, donde constará el número de identificación tributaria, sus nombres y apellidos o denominación social, domicilio fiscal y oficina que lo inscribió.

La Resolución 113/2010 del Ministerio de Finanzas y Precios, establece los requisitos de inscripción en el Registro de Contribuyentes, los mismos evidencian que todo sujeto pasivo dentro del territorio de la República de Cuba, estará obligado a inscribirse, pues dicha inscripción se efectuará en la Oficina Nacional de Administración Tributaria del municipio, en lo adelante la Oficina, correspondiente al domicilio fiscal donde resida legalmente el contribuyente, la que debe ser por solicitud propia. Asimismo, todas las personas naturales que a los efectos de la inscripción sean contribuyentes principales declararán ante el Registro de Contribuyentes, los copropietarios de los bienes inmuebles, de los muebles que sean requeridos por la Administración Tributaria, así como los trabajadores contratados

que hayan sido autorizados por la autoridad competente. Los trabajadores contratados, autorizados por los órganos competentes, que no residan en el mismo municipio del contribuyente principal, después de comunicada la cuota mensual de pagos a cuenta del Impuesto sobre los ingresos personales, acudirán a la Oficina de su municipio de residencia legal para proceder a su inscripción. La Oficina del contribuyente principal, que recibe al trabajador contratado mencionado en el artículo anterior, comunicará los datos del trabajador contratado en un término de treinta días naturales, esta información se archivará en el expediente del contribuyente inscrito y este procedimiento no se considera un traslado en el Registro.

Toda vez inscrito en el Registro de Contribuyentes comienza la obligación de tributar y a sucederse las relaciones para con la Administración Tributaria a quien le corresponde determinar y liquidar, la obligación tributaria, pero sucede que le resultaría imposible realizarlo, teniendo en cuenta la cantidad de relaciones jurídicas que se verifican entre estas y los administrados.

La solución más acertada es que la ley del tributo establezca que sea el sujeto pasivo o responsable de la relación jurídica tributaria el encargado de determinar su propia deuda, actividad que generalmente se inicia por declaración realizada por este<sup>37</sup> Se presenta por tanto en una especie de gestión en masa o privatización de las funciones públicas<sup>38</sup>. La autoliquidación del tributo por parte del obligado se convierte entonces de excepción a regla que constituye la pieza central de este sistema de gestión en masa: la ley impone al sujeto pasivo no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino además, el deber de calcular, en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria e ingresada al tesoro, sin necesidad de especificar requerimiento previo.

La generalización de las autoliquidaciones ha alcanzado un nivel elevadísimo en los distintos sistemas tributarios modernos. La función de la Administración Tributaria

---

<sup>37</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en sus artículos 56,57 y 58. Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV, --17-31p.

<sup>38</sup> Se denomina esta gestión de esa manera en tanto es el sujeto pasivo o responsable el encargado por ley no solo de declarar la existencia del hecho imponible sino además de auto calcular el importe de la deuda tributaria e ingresarla al fisco.

queda reducida al ejercicio de la tutela, lo que se manifiesta mediante cuatro facultades fundamentales:

- Fiscalización, en tanto comprueba las autoliquidaciones del obligado.
- Rectificar lo realizado por el obligado cuando se incumple parcialmente la obligación por parte de este.
- Suplir al sujeto pasivo cuando incumpla totalmente su obligación.
- Sancionar al sujeto pasivo cuando este decide ignorar en toda o en parte la obligación tributaria.

El sujeto pasivo inicia la determinación de la deuda tributaria con la declaración del hecho imponible, supuesto de hecho que en definitiva es el que hace nacer la obligación tributaria. Esto es lo que realmente posibilita la cuantificación de la deuda tributaria, ejecutando cuatro operaciones fundamentales:

- Determinación del hecho imponible y por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria.
- Determinación de la base imponible y realización de las correspondientes minoraciones cuando la ley del tributo así lo establezca.
- Determinación del tipo impositivo aplicable.
- Combinación de base imponible y tipo impositivo, lo que brinda como resultado la cuota íntegra o líquida cuando corresponda.

Existen excepciones en que la ley dispone que sea la Administración Tributaria la que determine la deuda y en este caso nos podemos encontrar en presencia de dos supuestos: el de determinación de la deuda tributaria por la Administración de inicio y la determinación administrativa de la deuda tributaria.

Cuando se determina la deuda tributaria por la Administración de inicio se hace referencia a la facultad excepcional que concede la Ley Fiscal a la Administración Tributaria, que le permite liquidar de inicio la deuda de los sujetos pasivos. En estos casos la liquidación se inicia y practica por la Administración y para ello no es necesario que se verifique incumplimiento alguno por parte del sujeto pasivo.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en su artículo 60 y 61. Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV.--17-31p.

En cuanto a la determinación administrativa de la deuda tributaria es válido apuntar que esta supone una previa comprobación fiscal por parte de la Administración, donde esta le gira al sujeto pasivo un alcance fiscal correspondiente, en tanto ha cumplido este total o parcialmente su obligación, caso en el cual la Administración notifica la correspondiente Resolución. Esta determinación administrativa procede entonces siempre que haya incumplimiento, por lo que la administración pone en marcha el procedimiento y siempre hay recargos y sanciones.<sup>40</sup> Este es el que interesa desde el punto de vista de esta investigación al evaluar estas dos formas la primera procede sin problemas, la segunda tiene la peculiaridad que hay que notificar la resolución y aun cuando existen varias posibilidades de notificación a veces no se puede realizar ya que no se encuentra al obligado y nadie se hace responsable.

La determinación o liquidación de la deuda tributaria se puede hacer de forma provisional o definitiva. La liquidación provisional es aquella que realiza el sujeto pasivo o responsable mediante la autoliquidación, o la Administración Tributaria cuando este previamente declaró la existencia del hecho imponible.

En cambio la liquidación definitiva prevista en el artículo 59 del Decreto-Ley 169/97 es aquella que se verifica cuando ya ha existido la comprobación por parte de la Administración, facultad que le confiere el artículo 20, apartado e), de la propia disposición jurídica o cuando haya prescrito el término establecido por la ley que es de cinco años a lo que se denomina liquidación firme por el transcurso del tiempo.

Según se ha referido anteriormente, el ingreso de la deuda tributaria puede realizarse en el período voluntario de recaudación, lo que sucede generalmente o en periodo ejecutivo, el que se inicia automáticamente y sin requerimiento previo como consecuencia del ingreso por parte del obligado, en tanto ha dejado de transcurrir el plazo del periodo voluntario sin haber satisfecho la deuda. A diferencia del primero, en el que la Administración percibe la prestación objeto de la obligación tributaria principal sin incrementos, en el proceso ejecutivo la deuda resulta incrementada con los recargos y sanciones correspondientes y ello se debe a que el contribuyente no ha realizado el pago de una deuda en el término establecido legalmente.

Es así que los tributos, como principal ingreso del Estado que financia el gasto público, requieren un sistema legal que evite retrasos e incumplimientos, por lo que

---

<sup>40</sup> Ibidem, artículo 60.

deberá estar dotado de mecanismos que combatan el incumplimiento o cumplimiento inexacto o tardío de la obligación tributaria.

La apertura del periodo ejecutivo de recaudación hace nacer, como señala Pérez Royo<sup>41</sup>, el derecho-deber de la administración para exigir la deuda y para ello se vale de un procedimiento específico que permite la ejecución del pago: la vía de apremio. Diferenciando entre ambos conceptos es decir el periodo ejecutivo y vía de apremio: aclarando que la apertura del periodo ejecutivo es automática y siempre que exista un incumplimiento en cuanto al pago, sin requerimiento previo, se abre este periodo y procede la aplicación de los recargos por demora correspondiente y las multas. En cambio, la vía de apremio es un procedimiento facultativo de la Administración, este se inicia cuando aquella lo pone en marcha, tiene que existir una actuación por parte del ente administrativo.<sup>42</sup> En epígrafes anteriores se explicó este procedimiento.

En resumen el incumplimiento de la deuda tributaria puede llevar al necesario incremento de la cuota tributaria básica o inicial, por lo que la deuda ya no solo va estar integrada por dicha cuota, sino, por una serie de obligaciones accesorias a cargo del contribuyente moroso, que a criterio de Gorospe Oviedo, poseen caracteres tales como la pecuniaridad y su consideración como prestaciones patrimoniales de carácter público.

Lo que da lugar a la Vía de Apremio es que esta se deriva del carácter ejecutivo de los actos administrativos. Constituye un procedimiento administrativo de naturaleza jurisdiccional, el ente público titular del crédito tributario procede, sin necesidad de previa sentencia judicial de condena del deudor, a la ejecución expropiatoria de los bienes de este último para transformarlos en una suma de dinero que le permita hacerse cobro del tributo que resulta insatisfecho por falta de prestación del sujeto obligado dentro del periodo voluntario de recaudación.

---

<sup>41</sup> F. Pérez Royo: Ob . cit., 242p.

<sup>42</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en el artículo 129. Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27de febrero de 1997,Año XCV,--17-31p.

Ella surge como consecuencia del impago por parte del sujeto pasivo o responsable y es un mecanismo administrativo que posibilita la exigencia forzosa por parte de la Administración Tributaria de cobro de la deuda.<sup>43</sup>

El procedimiento de apremio se inicia con la providencia que dicta la autoridad competente de la Administración Tributaria (Oficina Nacional de Administración Tributaria), la que declara al deudor en un solo acto moroso e incurso en el recargo de apremio establecido, requiriéndole que le pague el importe de la deuda tributaria.<sup>44</sup> La providencia de apremio constituye el título ejecutivo de que dispone la Administración para indicar la apertura de los plazos de ingresos en la vía de apremio.

El procedimiento en su conjunto no tiene otra finalidad que lograr el ingreso coactivo de los débitos del fisco y un instrumento que asegura esta finalidad es la figura del embargo. Cuando el funcionario que designa la Administración notifica al deudor el inicio de la vía de apremio deberá tener relación de los bienes que este posea apercibiéndolo de la obligación de conservarlo en su lugar y estado inicial. Si el deudor no pagara en el término de los diez días, se procederá a embargar en cuantía de suficiente para cubrir el importe y las multas si procediere y ello se hará constar en acta levantada al efecto, donde conste la descripción sucinta de los bienes objeto del embargo.

Los bienes embargados tendrán el destino según su naturaleza<sup>45</sup> y se tasarán, si ya no lo estuviesen, por un perito designado por la Administración Tributaria con conocimiento de la materia.

En el caso de que el deudor pague antes de la adjudicación de los bienes por parte de la Administración Tributaria, el embargo quedará sin efecto. Una vez adjudicados los bienes al Estado mediante la resolución del ente administrativo, estos serán vendidos e ingresada la cantidad en el término de diez días o, excepcionalmente, podrán ser donados.

---

<sup>43</sup> Cuba. Decreto Ley 169/97 de Normas Generales y los Procedimientos Tributarios en el artículo 19 apartado h). Tomado de la Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, La Habana, 27 de febrero de 1997, Año XCV, --17-31p.

<sup>44</sup> Ibidem artículo 131.

<sup>45</sup> Ibidem, artículos 138-143.

Puede encontrarse, que el deudor no cuente con bienes o ingresos embargables, caso en el que se declarará su insolvencia en acta y se procederá a archivar provisionalmente el expediente de apremio, el que se podrá poner nuevamente en curso cada dos años. Transcurrido el término de cinco años sin que el deudor haya mejorado su situación se dictará resolución fundada que declarará la insolvencia de este y se archivará definitivamente el expediente.

Se puede concluir que el Procedimiento de Gestión trae consigo efectos que interesan a ambas partes de la relación jurídica tributaria. Algunas de ellos son: tiene efectos declarativos en cuanto a la existencia del hecho imponible. El acto de liquidación es el que cuantifica e integra el contenido material o económico del hecho imponible, en tanto hace líquida y exigible la obligación tributaria y por tanto lista para ser percibida por el órgano con facultad para ello y tiene efectos constitutivos en cuanto a algunas obligaciones accesorias, como es el caso de la Declaración Jurada que presta el contribuyente, la que se considera una obligación accesoria de la principal.

Se aprecia que el Procedimiento de Gestión está completo en su diseño teórico pero la práctica es mucho más rica ya que no siempre todos los actos se pueden suceder como se plantea y en menor proporción el embargo de los bienes. Los deudores o sujetos pasivos en ocasiones no se presentan al llamado de la Administración Tributaria, es entonces donde todo el proceder administrativo se complejiza. Dicha Administración no puede actuar, existe impunidad temporal ante los incumplimientos y se resquebraja la disciplina fiscal, afectándose con todo esto la efectividad del procedimiento administrativo.

2.3: Análisis estadístico de los incumplimientos en los años 2009, 2010, 2011 y hasta marzo del 2012. Propuesta de garantías para lograr la eficaz aplicación del Procedimiento Administrativo en materia tributaria.

Es en el mes de octubre del 2010 se realiza la apertura del Trabajo por Cuenta Propia, a partir de ese momento es que se presenta el gran fenómeno del incumplimiento, el incremento acelerado de la deuda en Personas Naturales y la imposibilidad de actuación de la Administración Tributaria. En etapas anteriores la utilización del proceso administrativo era casi excepcional, es por ello que en la

actualidad se demuestra la ineficacia del mismo y la necesidad de garantías que reviertan tal situación.

A continuación se presentan los resultados al cierre de cada período voluntario de pago del año 2009 y hasta marzo del 2012. (Ver anexo 1). Al respecto se realiza una evaluación cualitativa donde se enfatiza que en los años 2009 y 2010 se cumplen las obligaciones tributarias al 100%, evidenciándose que en el año 2011 se resquebraja este indicador comportándose en el mes de enero al 92.9%, en febrero al 90%, en marzo al 92.9%, en abril al 96%, en mayo al 96.1%, en junio al 97.2%, en julio al 96.8%, en agosto al 94.9%, en septiembre al 97.8%, en octubre al 98.5%, en noviembre al 98.4% y en diciembre al 97.4%, para un promedio de cumplimiento anual del 94% y ya en el primer trimestre del 2012 se ve la tendencia a seguir deteriorándose este indicador al comportarse en enero al 94.8%, en febrero al 94% y en marzo al 93.5% para un promedio del 94%.

Los resultados estadísticos corroboran el aumento de los incumplimientos a pesar de aplicar lo que se ha venido evaluando en epígrafes anteriores en cuanto a los diferentes procedimientos administrativos que existen. Todo lo cual trae consigo que la disciplina fiscal y la deuda se hayan visto afectadas en este período de tiempo antes analizado. Ver anexo 2 y 3. Al evaluar los resultados representados en las tablas anteriores se puede concluir que realmente no son efectivas las herramientas con que hoy cuenta la Administración Tributaria para enfrentar el fenómeno de los incumplimientos por lo que se proponen las siguientes acciones a cumplimentar por las personas naturales como garantías para el cumplimiento de las obligaciones y de esta manera lograr la efectividad del Procedimiento Administrativo al ser aplicado.

Se precisa en la parte teórica que el Procedimiento Administrativo de Gestión comienza con la inscripción en el Registro de Contribuyentes por lo que desde este momento se tiene que poner los requisitos para lograr que toda persona natural desde su inscripción adquiriera la responsabilidad con las obligaciones que asume desde ese momento.

En el cuerpo de esta investigación se ha hecho alusión a las resoluciones que desde el punto de vista procedimental determinan los requisitos para la inscripción en el Registro de Contribuyentes, los cuales se pueden evaluar de generales ya que los mismos precisan la presentación del Carné de Identidad, la autorización del

organismo rector, la afiliación al Régimen Especial de Seguridad Social y el abono de \$30.00 de sellos que no dan indicios precisos de las características de la persona o personas a que nos estamos enfrentado, si tiene o no responsabilidad con sus actos, su comportamiento social y en menor medida aún si posee reserva para su capacidad contributiva.

Es prudente que además de los requisitos establecidos hoy por las citadas normas de procedimiento se incrementen de dos requisitos fundamentales que desde este acto de inscripción le darían seguridad a la Administración Tributaria para su posterior relación con ese sujeto pasivo, mientras esté activo y en especial para el que se convierte en inactivo al causar baja del Registro de Contribuyentes. A su vez obliga al referido sujeto a tener más responsabilidad con sus actos y además facilitaría realizar acciones preventivas particularizadas con los mismos.

Se detallan entonces los requisitos que servirán de garantía para la aplicación del procedimiento administrativo de forma eficaz, estos son: la presentación de una Declaración Jurada Obligacional y un inventario y avalúo de los bienes que posee en propiedad el contribuyente. Es válido explicar cada una por separado para lograr un mejor entendimiento de estos:

- Declaración Jurada Obligacional será la presentación de un documento donde se relacione desde una y hasta tres personas con o sin vínculo de parentesco, generales de cada una, así como capacidad para asumir el cumplimiento de las obligaciones en caso de incumplimiento, además de la aceptación personal de cada uno de los implicados a través de su compromiso y firma.
- Inventario y Avalúo de los bienes que posee en propiedad: Es el sujeto interesado que presentará una relación de los bienes que posee en propiedad, los que se revisarán con los organismos que correspondan además de venir firmado por los especialistas respectivos y notificar los cambios que se susciten.

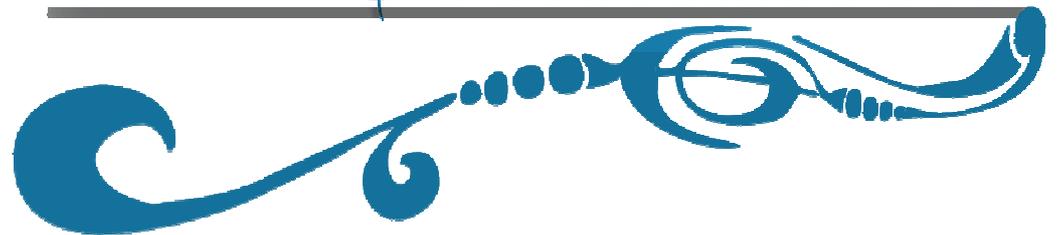
Toda vez que la Administración Tributaria tiene estos elementos antes mencionados como documentos de prueba en el expediente del contribuyente, puede en cualquier momento exigir el pago de lo adeudado al codeudor obligacional y tiene la seguridad de los bienes que puede embargar atendiendo siempre a lo establecido legalmente.

En un segundo momento las personas que se inscriban para desarrollar una actividad por cuenta propia reconocerán que con estas acciones tienen que tener plena responsabilidad con sus obligaciones, sino directamente se le pueden embargar los bienes ya declarados.

También esas personas nombradas o comprometidas a ser codeudor obligacional velarán por el cumplimiento de las obligaciones del deudor principal y a su vez la Administración Tributaria puede notificar la existencia de la deuda a estos codeudores sin necesidad de buscar o esperar al sujeto obligado, al cual se requerirá en un primer acto. Todas estas garantías permitirán hacer efectivas todos y cada uno de los actos que componen el Procedimiento Administrativo de Gestión. Se reducirán los incumplimientos y adquirirá mayor prestigio la Administración Tributaria, ya que posterior a la eficaz aplicación del Procedimiento Administrativo, se logrará reducir los incumplimientos hasta eliminarlos totalmente.

Luego de abordadas las diferentes temáticas en este capítulo se puede concluir; aún y cuando existe un procedimiento administrativo definido, con sus fases y efectos, no resulta eficaz en estos momentos, manifestándose niveles de incumplimiento que resquebrajan los indicadores de disciplina fiscal y de la deuda, que hasta la fecha había tenido la Administración Tributaria, así como se necesita la implementación de las garantías propuestas, de la declaración jurada obligacional y el inventario y avalúo de los bienes que poseen en propiedad los sujetos al inscribirse en el Registro de Contribuyentes, para de esta forma desde el inicio mismo lograr que se adquiera responsabilidad con el cumplimiento de las obligaciones tributarias que también nacen en este instante.

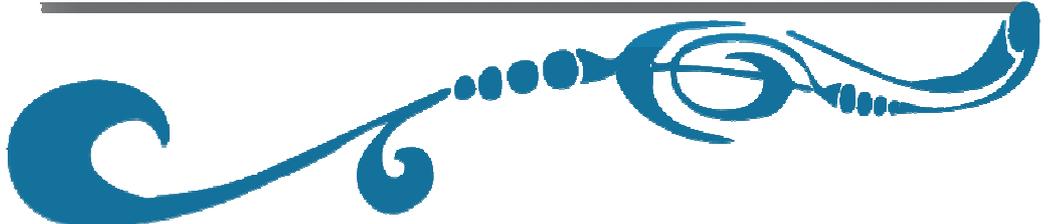
*Conclusiones*



**Conclusiones:**

- La Relación Jurídica Tributaria nace desde el mismo surgimiento de la obligación, tiene un carácter coercitivo al tener siempre como sujeto activo, al Estado.
- El desarrollo del Procedimiento Administrativo en general depende en gran medida de la notificación de la Resolución Administrativa, según criterios doctrinales autorizados.
- No posee efectividad en su aplicación el Procedimiento Administrativo Tributario de Gestión que hoy está legalmente establecido, el cual abarca desde la inscripción en el Registro de Contribuyentes hasta el embargo de los bienes, necesitando de garantías que lo hagan aplicable.
- La inserción de requisitos como la presentación de una Declaración Jurada Obligacional y un inventario y avalúo de los bienes del sujeto que se inscribe en el Registro de Contribuyentes como obligatorios, son garantías para la aplicación del Procedimiento Administrativo con mayor efectividad.

# *Recomendaciones*

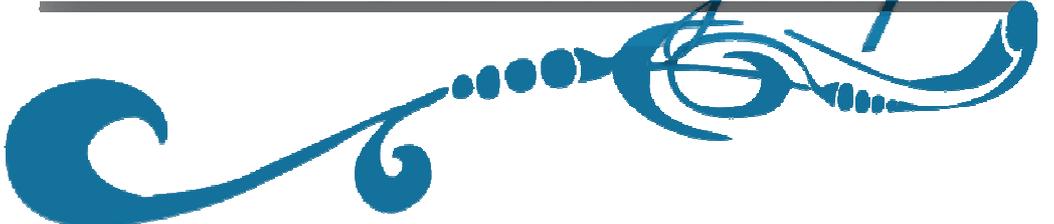
A decorative flourish in a dark blue color, featuring a large scroll on the left, a series of small circles in the middle, and a stylized eye-like shape on the right.

**Recomendaciones:**

- La Oficina Nacional de Administración Tributaria debe potenciar sus mecanismos para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, según su posición como sujeto activo en la Relación Jurídica Tributaria, con un mayor control fiscal.
- Proponer al grupo de Estudios Tributarios de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, adicionar dos requisitos a los que hoy existen en las resoluciones procedimentales para el Trabajo Técnico en el Registro, la presentación de una Declaración Jurada Obligacional y un Inventario y Avalúo de los bienes del contribuyente como garantías para la aplicación eficaz del procedimiento administrativo tributario de Gestión.

# *Bibliografia*

---

A decorative flourish in a dark blue color, featuring a large, elegant scroll on the left side that transitions into a series of smaller, rhythmic curves and dots, ending in a stylized, circular flourish on the right side.

## Bibliografía

Albaladejo, M. Derecho Civil/ M Albaladejo, Alonso González.-- Barcelona: Bosch, 1983.--116p.

Arias Abellán, M. D. Análisis del art. 36 L.G.T., en *Cómentarios a la Ley General Tributaria*./-- Madrid: I.E.F, 1991.-- 676p.

Arias Velasco, J. Relaciones jurídicas privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente/ J Arias Velasco, E. Gacia Berro.—Madrid: I.E.F,1972.-- [s.p.].

Berliri, A. Principios de Derecho tributario/ A Berliri, Castán Tobeñas.--, Madrid: E.D.F, 1958.-- T. I.

\_\_\_\_\_. Notas al volumen I de los Municipios/ Berliri.-- Madrid: E.D.F, 1954.— p 528- 529.

\_\_\_\_\_. Pincipi di Diritto tributario/ A Berliri, Milano Giuffré.--[s.l]: [s.n.], 1952.-- 183p. Bufanda.--Madrid: I.E.F., 1991.-- 564p.

Legaz Lacambra, L. Filosofía del Derecho/ L. Legaz Lacambra.-- Barcelona: Bosch, 1961.-- 681p.

Berliri, A. Material de la especialidad en Administración Tributaria. Tomado De: [www.cecofis.cu](http://www.cecofis.cu), septiembre del 2011.

Castán Tobeñas. J. Derecho civil español/ J. Castán Tobeñas.—Madrid: Reus, 1974, T. III.

Cortés Domínguez, M. Atributos básicos para las administraciones tributarias de referencia. Tomado De: [ftp: //ftp.onat.gov.cu/cursodirmun](ftp://ftp.onat.gov.cu/cursodirmun), 12 de octubre de 2011.

Cortés Domínguez, M. Derecho civil español, común y foral/ M Domínguez Cortés.-- Madrid: Reus, 1971.-- T. I.

Cortés Domínguez, M. Una contribución al estudio de la capacidad jurídico -tributaria en Moneda y Crédito / M. Cortés Domínguez.--Madrid: [s.n], [199?].--94- 96p.

Cortés Domínguez, M. Código Fiscal de la Federación de 1966 en su artículo 17. Tomado de: [ftp: //ftp.onat.gov.cu/cursodirmun](ftp://ftp.onat.gov.cu/cursodirmun), consultado el 8 de marzo de 2011.

Cuba. Asamblea Nacional del Poder Popular. Ley 73/94: Del Sistema Tributario.-- La Habana, 1994.--45p.

Cuba. Consejo de Estado. Decreto Ley 174/97: De las Contravenciones Personales de la Regulaciones del Trabajo por Cuenta Propia.-- La Habana, 1997.-- 6p.

Cuba. Consejo de Estado. Decreto Ley 169/97: De las Normas y Procedimientos Tributarios.-- La Habana, 1997.--38p.

Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 28/ 98: Sobre Aplicación de la Vía de Apremio.-- La Habana, 1998.--7p.

Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Instrucción 8/ 98: Pone en vigor los métodos para aplicar la Vía de Apremio.-- La Habana, 1998.--11p.

Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 524/2002: Establece la forma de aportar el recargo de apremio.-- La Habana, 2002.--2p.

Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 3/98: Aprueba el régimen de recargo.-- La Habana, 1998.-- 2p.

Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 49/97: Sobre actuaciones de los Inspectores de la Administración Tributaria.-- La Habana, 1997.-- 2p.

Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 50/97: Establece el procedimiento para el pago de las multas en pesos convertibles.-- La Habana, 1997.-- 6p.

Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Instrucción 4/99: Pone en vigor el procedimiento para el control y cobro de multas fiscales.-- La Habana, 1999.--2p.

Cuba. Oficina Nacional de Administración Tributaria. Resolución 47/96: Sobre como proceder al embargo de cuenta bancaria posterior al incumplimiento.-- La Habana, 1996.--3p.

Cuba. Oficina Nacional de Administración Tributaria. Resolución 113/2010: Sobre el Reglamento del Registro de Contribuyentes.-- La Habana, 2010.--2p.

Cuba. Oficina Nacional de Administración Tributaria. Circular 1/99: Orientaciones entorno a la aplicación del régimen de infracciones y sanciones.-- La Habana, 1999.--13p.

Cuba. Oficina Nacional de Administración Tributaria. Circular 8/99: Orientaciones entorno a la aplicación del régimen de infracciones y sanciones de los trabajadores por cuenta propia.-- La Habana, 1999.--2p.

Cuba. Oficina Nacional de Administración Tributaria. Circular 7/07: Sobre régimen de sanciones para unidades presupuestadas.--La Habana, 2007.--2p.

Díaz Sánchez, Sirce Luisa. Apuntes de derecho financiero cubano/ Sirce Luisa Díaz Sánchez.-- La Habana: Editorial Félix Varela, 2007.--505p.

Díaz Sánchez, Sirce Luisa. Selección de lecturas del Derecho Financiero/ Sirce Luisa Díaz Sánchez.-- La Habana: Editorial Félix Varela, 2006.--345p.

España. Ordenamiento Tributario Español. Madrid: Tecnos, 1968.-- 169p.

- España. Ministerio de Justicia. Derecho Civil Español, Común y Floral.—Madrid: Reus, 1967.-- T.III.
- Elizalde Aymerich, P. Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración/ P. Elizalde Aymerich.--Madrid: H.P.E, 1980.-- 143p.
- Fuentes Quintana, E. Principios de Hacienda Pública/ E Quintana Fuentes.-- Madrid: Aguilar, 1961.--300p.
- \_\_\_\_\_. Principio de Imposición/ E Quintana Fuentes.-- Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. Tomado [ftp://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 7 de marzo 2011.
- García Ferreiro, Iliana. La investigación socio política/ Iliana García Ferreiro... [et.al.].-- La Habana: [s.n], 1999.--128p.
- Giarmini, A. D. Istituzioni di Dirino tributario/ A. D. Giarmini, Giuffré Milano.--[s.l.]: [s.n], 1960.-- 92p. Rodríguez, Francisco J. Introducción a la metodología de las investigaciones sociales/ Francisco J. Rodríguez... [et.al.].-- La Habana: Editora política, 1984.--170p.
- Giannini, A. IstituzZoni di Diritto tributario/ A. Giannini.—[s.l], 1960.-- 35p.
- Giuffré Milano. Corso istituzionale di Diritto tributario/ Milano Giuffré.-- [s.l]: [s.n.], 1965.--p 28 - 29.
- Guirola López, José M. Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública/ José M Guirola López. Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 8 de marzo 2011.
- Hensel, A. Diritto tributario/ A. Hensel, Milano Giuffré.-- [s.l.]: [s.n.], 1956.-- 86p.

Siches Recaséns, Luis. Introducción al estudio del Derecho/ Luis Recaséns Siches.

Tomado de

[http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023).

Consultado el 8 de marzo 2011

México. Diccionario Jurídico Mexicano. 10ª Edición, Editorial Porrúa, México 1997, 772p

Pugliese, J.C. La repercusión de las cuotas tributarias en el Ordenamiento jurídico español/ Juan Carlos Pugliese.-- [s.l.]: [s.n.], 1937.-- 300p.

Pérez Royo, F. Infracciones y Sanciones Tributarias/ F. Pérez Royo.—Madrid: I.E.F, 1972.--p 24.--25.

PCC. Lineamiento de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución. Lineamiento 56 -65 y el 167- 172.

Pons L. M. Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español/ M. L. Pons.—Madrid: I.E.F, 1992.-- p45- 48.

Pugliese, M. Istituzioni di Diritto finazionario/ M. Pugliese.-- [s.l.]: [s.n.], 1937.--45p.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, p 120. Tomado de [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1054023](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1054023). Consultado el 8 de marzo 2011.

Bujanda de Sáinz, F. Estructura jurídica del sistema tributario/ F. Sáinz de Bujanda, Domingo Vicente Arche.-- [s.l ]: RD.F.H.P.--p 41- 56.

\_\_\_\_\_. Comentarios a la Ley General del Tributo/ Sáinz' de

Sáinz de Bujanda, F. La capacidad jurídico -tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, en Hacienda y Derecho/ F Sáinz de Bujanda. Madrid: [s.n.], 1967.-- p484-485.

\_\_\_\_\_. La capacidad jurídica en los entes colectivos no dotados de personalidad/ F Sáinz de Bujanda.--Madrid: [s.n. ], 1967.-- p386, 484- 485.

Sartorio Albalat, S. La repercusión de las cuotas tributarias en el Ordenamiento jurídico español/ S Sartorio Albalat.--Madrid: I.E.F, 1992.-- p267- 284.

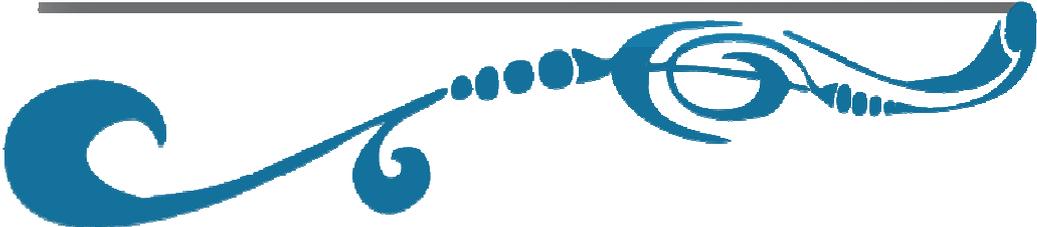
Vanoni, E. Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel Diritto tributario/ E. vanoni.-- [s.l.]: Rev. D. F. Sc. F, 1941, T. II.

Vicente Arche, F. Notas al volumen I de los "Principios" / F. Vicente Arche, Berliri. Madrid: [s.n], 1964, p289.--296.

Witker, Jorge. Técnicas de investigaciones jurídicas/ Jorge Witker.--México: UNAM, MCGRAWHILL, 1996. --60p.

*Anexos*

---

A decorative flourish in a teal color, featuring a large scroll on the left, a series of small circles in the middle, and a complex, swirling design on the right that overlaps the end of the horizontal line.

## Anexos

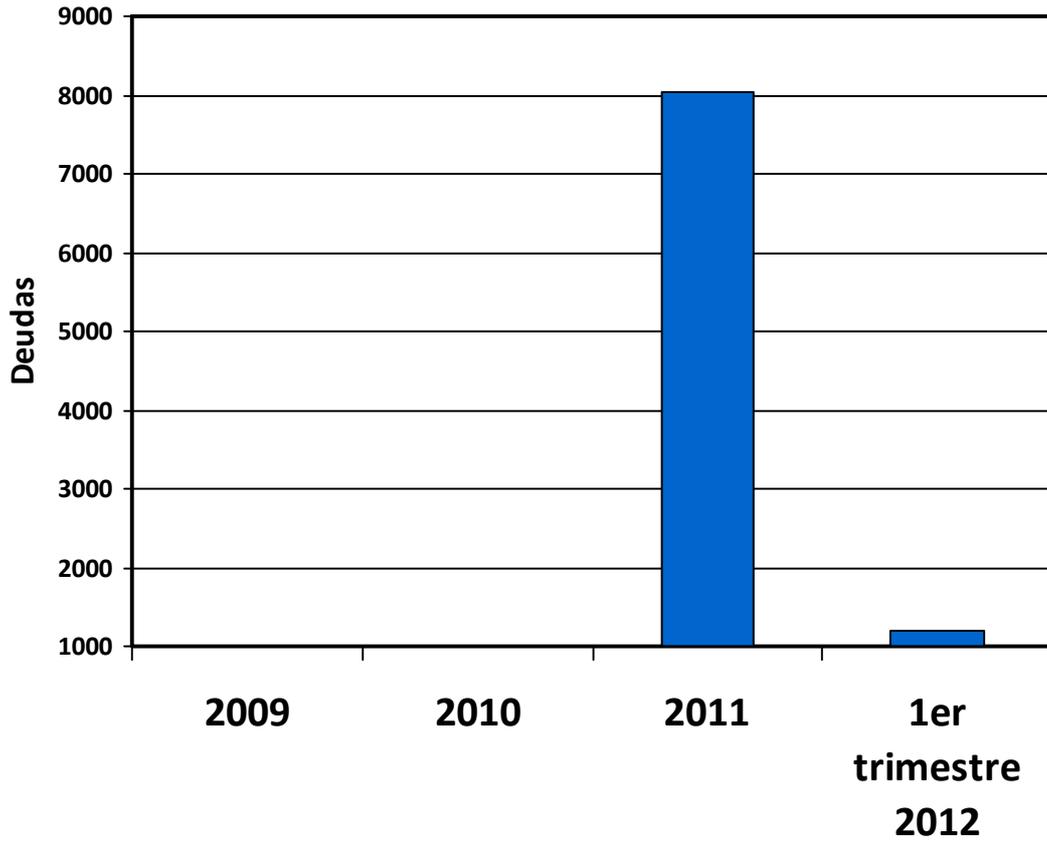
Anexo 1: Resumen del cumplimiento de la disciplina fiscal en los años 2009-2010-2011 y el primer trimestre del 2012.

Meses.	Año.	Pagos fuera de fecha.	Morosos.	Deudores.	fecha de pagos.	Cantidad.
enero a diciembre	2009	0	0	0	enero a diciembre	0
octubre	2010	2	2	0	octubre	2
noviembre	2010	2	2	0	noviembre	2
diciembre	2010	9	9	0	diciembre	9
enero	2011	2	0	2	febrero	2
febrero	2011	13	8	5	febrero	8
					abril	5
marzo	2011	34	20	14	marzo	20
					abril	13
					junio	1
abril	2011	36	32	4	abril	32
					junio	1
					julio	1
					agosto	1
					septiembre	1
mayo	2011	31	21	10	mayo	21
					junio	6
					julio	4
junio	2011	23	15	8	junio	15
					julio	6
					agosto	1
					septiembre	1

julio	2011	35	20	15	julio	20
					agosto	4
					septiembre	4
					octubre	7
Agosto	2011	35	30	5	agosto	30
					septiembre	5
Septiembre	2011	12	5	7	septiembre	5
					octubre	4
					noviembre	3
Octubre	2011	25	8	17	octubre	8
					noviembre	8
					diciembre	4
					enero	4
Noviembre	2011	31	10	21	noviembre	10
					diciembre	12
					enero	6
					febrero	3
Diciembre	2011	43	17	26	diciembre	17
					enero	15
					febrero	8
					marzo	3
Enero	2012	39	25	14	enero	25
					febrero	10
					marzo	4
Febrero	2012	60	37	23	febrero	37
					marzo	18
					abril	5
Marzo	2012	44	25	19	marzo	25
					abril	12
					mayo	7

Anexo 2: Comportamiento de la Deuda Fiscal en los años 2009-2010-2011 y el primer trimestre de 2012.

### Deuda Fiscal



Anexo 3: Comportamiento de la Disciplina Fiscal en los años 2009-2010-2011.

