

# **EL IMPUESTO SOBRE UTILIDADES, SU ORIGEN Y CARACTERÍSTICAS DENTRO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN CUBA**

**Lic Ivelisse del Sol González**

**Msc. Angel Elizardo Morffa Sosa**

[michelca@jaqua.cfq.sld.cu](mailto:michelca@jaqua.cfq.sld.cu)

Universidad de Cienfuegos “Carlos Rafael Rodríguez”

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

## **RESUMEN**

El Impuesto sobre Utilidades como resultado de la política fiscal en Cuba juega un papel muy importante en la regulación financiera de la economía cubana, en la actualidad su complejidad exige un análisis profundo de la legislación vigente que regula su determinación para el posterior aporte al Presupuesto del Estado, teniendo en conocimiento las irregularidades que se presentan por los contribuyentes a la hora de determinar la base imponible para su posterior cálculo y aporte, el estudio de los ingresos y gastos que se incluyen para conformar la Base Imponible de este impuesto es una acción muy importante que debe efectuar el financista que se desempeña en esa función en la empresa, es por ello que en este trabajo se realiza un análisis pormenorizado del origen del impuesto hasta nuestros días, cómo se conforma y el tratamiento a los cuadros financieros que se deben realizar durante la determinación del Impuesto sobre Utilidades en las empresas.

**Plabras Claves:** Impuesto, Utilidades, Ingresos, Gastos, Administración Tributaria, Base Imponible, Presupuesto.

## INTRODUCCIÓN

La categoría tributaria y las políticas fiscales relacionadas con la distribución y redistribución de los ingresos monetarios generados en la economía de un país juegan un papel activo sobre el sistema de incentivos económicos de las unidades productoras y consumidores.

La existencia de administraciones tributarias fuertes y eficaces representa elementos que refuerzan la consolidación institucional y gobernabilidad del Estado y constituye una herramienta efectiva de lucha contra la desigualdad social. El Estado deberá establecer obligaciones tributarias suficientes, velará por asegurar su cumplimiento, de esta forma jugará su rol social y legitimará sus acciones.

La aplicación efectiva de la normativa fiscal elegida por una sociedad permite mediante el actuar de la Administración Tributaria concretar los resultados de la política fiscal en términos de políticas de estabilización y desarrollo económico, el modelo económico Cubano tiene sus particularidades al respecto, donde en los momentos actuales se exige de nuevos cambios y modificaciones en el actuar de la Administración Tributaria.

A través de la historia se ha transitado por diferentes regímenes fiscales en Cuba, por lo general estos se enmarcan en tres etapas: la colonial, la neocolonial y después del triunfo de la revolución, en su evolución se puede apreciar el papel que ha jugado en mayor o menor grado el comportamiento de la política fiscal para la economía nacional, política a la que le ha sido inherente una diversidad de tributos.

Dentro de esta diversidad se encuentra el Impuesto sobre Utilidades, el cual en sus orígenes aparece enmarcado dentro de la Ley de Emergencia Económica y Tributación Fiscal dictada en 1931, y se modifica posteriormente después del triunfo de la revolución, para establecerse como tributo oficial a partir de 1994 cuando se realiza la Reforma Tributaria en Cuba y se pone en vigor con la Ley 73 del Sistema Tributario.

En la actualidad este impuesto juega un papel muy importante en la regulación financiera de la economía cubana, la complejidad de su determinación exige un análisis profundo de la legislación vigente que regula su cálculo para el posterior aporte al Presupuesto del Estado, el estudio de los ingresos y gastos que se incluyen para conformar la Base Imponible de este impuesto es una acción muy importante que debe efectuar el financista que se desempeña en esa función en la empresa, es por ello que conociendo la problemática que presente este particular en este trabajo se muestra un análisis detallado del origen del impuesto hasta nuestros días, cómo se conforma y los cuadros financieros que se deben realizar durante la determinación del Impuesto sobre Utilidades en las empresas.

## **Justificación del Estudio**

La Ley No 73, del Sistema Tributario de fecha 4 de agosto de 1994, estableció la actual estructura tributaria y los principios sobre los que se sustentaría el sistema fiscal, hoy a mas de un decenio se aprecia un desconocimiento por parte de las personas jurídicas en la determinación de la Base Imponible, cálculo preliminar para realizar el aporte del Impuesto sobre Utilidades.

Conociendo los beneficios que desde el punto de vista económico y social le brinda el pago oportuno de este impuesto, ofrecemos de forma sintética el análisis pormenorizado del mismo, lo cual ayudará a contar con una herramienta de trabajo que agilice y facilite al personal encargado de las finanzas en una Empresa.

**Problema: ¿Como determinar la Base Imponible para el cálculo correcto del Impuesto sobre Utilidades a aportar al Presupuesto del Estado?**

### **Objetivos específicos**

- 1.- Efectuar un análisis de los Ingresos y Gastos según la Legislación vigente, para la determinación de la Base Imponible.
- 2.- Calcular el Impuesto sobre Utilidades a aportar al Presupuesto del Estado.

### **Hipótesis.**

La realización del Estudio de la política Fiscal en el proceso de regulación económica y financiera de la economía cubana, facilita la determinación del cálculo de la Base Imponible del Impuesto sobre utilidades con el mínimo de errores. A través de la aplicación correcta de los procedimientos ya establecidos por la Ley 73 de la Administración Tributaria.

## **DESARROLLO**

La investigación es del **tipo descriptiva**, con ella partiendo de la identificación mediante la revisión de documentos y la observación directa se definirán los principales dificultades que hoy afectan a las personas jurídicas en la determinación de la Base Imponible de acuerdo a los gastos e Ingresos para la minimización de los errores en el cálculo del Impuesto sobre Utilidades del cual se sustenta el Presupuesto del Estado.

### **Beneficios Esperados**

Con la investigación se pretende facilitar una herramienta de consulta, que le permita al financista la aplicación correcta y un análisis más fácil y detallado de los gastos e Ingresos para posterior determinación de la Base Imponible y el cálculo del Impuesto sobre Utilidades con un mínimo de error.

### **Límites de alcance de la investigación**

La investigación alcanza el proceso de conformación de la Base Imponible para el cálculo del Impuesto sobre Utilidades y su aporte parcial o total al Presupuesto del Estado

### **Campo de Acción**

El campo de acción de la investigación abarca el universo de Personas Jurídicas que dentro de su vector fiscal tienen incluido el aporte del Impuesto sobre Utilidades.

Las Administraciones Tributarias juegan un papel clave dentro de las Administraciones Públicas de los Estados modernos y en la consecución de los objetivos de las políticas fiscales. A su vez es uno de los subsistemas claves de la Administración Financiera Gubernamental.

Las Administraciones Tributarias se encargan de asegurar el grueso de los recursos financieros del Estado para respaldar los programas de gasto público y por lo tanto satisfacer importantes necesidades sociales. Como lógicamente se desprende la capacidad de que el Estado cumpla con sus funciones va a depender en gran medida de que cantidad de recursos financieros logre movilizar.

Específicamente la Administración Tributaria Cubana ha transitado por diversas etapas, en las cuales se puede apreciar una diversidad de tributos, que en dependencia de la etapa han respondido o no, a las necesidades económicas del país, dentro de ellos el Impuesto sobre Utilidades.

El sistema fiscal cubano, tiene sus orígenes en la época colonial (1492-1901). Se caracterizaba por mostrar una gran incoherencia y pesaba más sobre los grupos de productores y comerciantes criollos, donde las cargas fiscales eran de base indirecta y real, ya que recaían sobre los productos.

Dentro de los tributos fundamentales que se aplicaban, se encontraban dos de tipo general que eran de primera importancia: los derechos de almojarifazgo o de aduana y la alcabala o derecho sobre la venta, todos los demás carecían de pareja importancia, tanto en su cuantía como por su generalidad, aunque se debe mencionar el diezmo, el cual tenía la peculiaridad de ser el único gravamen directo sobre la producción, mientras que los demás eran indirectos.

Otros impuestos de esta época que no eran estrictamente económicos eran: el impuesto montepío militar, el de las lanzas y medias annatas, y el papel sellado.

Para esta etapa tan temprana de la tributación se caracterizaba por ser confusa y en ocasiones contradictoria, no existían líneas en el sistema tributario, aspecto tan característico en todos los sistemas fiscales hasta nuestros días, y todo lo dispuesto en materia fiscal carecía de sistematización, según señala el historiador Julio Le Riverend.

Durante la neocolonia (1902-1958), se destaca la Ley de Emergencia Económica y Tributación Fiscal (1931) que introdujo un impuesto general sobre las rentas que gravaba a las personas naturales y jurídicas, tanto nacionales como extranjeras, que operaban en el país. La base imponible de este impuesto estaba compuesta por los sueldos, las remuneraciones, los intereses y las utilidades de comerciantes industriales, banqueros y sociedades mercantiles. Este impuesto constituye pues, el antecedente de lo que es hoy en el sistema tributario cubano, el impuesto sobre utilidades.

Se debe señalar que en esta etapa la actividad empresarial no tenía una carga fiscal importante ya que la recaudación por esta vía no aparecía como prioridad de los diferentes gobiernos entreguistas.

En el año 1958 se firma en plena lucha, en el Segundo Frente “Frank País” la Orden Militar Nro. 39, la cual constituye la primera Ley Tributaria Revolucionaria dictada para los territorios liberados por el Ejército Rebelde. Esta establecía oficialmente el cobro del 10% por concepto de impuestos sobre el valor de todas las mercancías destinadas a la venta en dicho territorio, y estuvo en función de cubrir las necesidades de servicios médicos, salubridad, construcción de viales, abastecimiento del ejército y de educación de miles de campesinos del territorio libre ocupado por el ejército, con ello se identifica el impuesto como un mecanismo general, permanente y regular de financiamiento

Después del triunfo revolucionario se realiza una importante reforma tributaria, aparece la Ley 447 de 1959, la cual modifica radicalmente el Sistema Tributario en Cuba. Esta ley estaba encaminada a utilizar el nuevo sistema como instrumento para acelerar el desarrollo económico del país. De forma conjunta se dicta la Ley 448 del 1959 para garantizar la viabilidad práctica de la reforma del sistema tributario.

Aparece con la implantación de la ley 447 una nueva estructura tributaria en la cual no aparece el impuesto sobre utilidades, sino que se establecen nuevos impuestos sobre ingresos, la

comercialización de productos, el consumo, el transporte terrestre y otros sobre trámites y documentos.

En 1962 se realiza una transformación más radical aún en el Sistema Tributario, se aprueba la Ley 998, con el objetivo de dotar al país de una fiscalidad, que constituyera el vehículo para el desarrollo económico del país en las nuevas condiciones imperante en la economía cubana.

Para este período no se contempla dentro de la legislación vigente el impuesto sobre utilidades, solo se encontraba vigente el pago de impuesto sobre ingresos personales para comerciantes y otros, a partir de una declaración jurada donde se deducían de los ingresos los gastos, aportándose posteriormente al Estado la cantidad requerida según la legislación para ese entonces.

La consolidación y avance del proceso revolucionario cubano, exigieron un nuevo reajuste del Sistema Tributario, mediante la puesta en vigor de la Ley 1213 de 1967. Esta Ley en esencia eliminó casi totalmente las obligaciones tributarias de las empresas estatales, la población y una parte del sector privado.

En 1980 se promulga la Ley 29 del Sistema Presupuestario del Estado, la que sienta las bases para que posteriormente, en forma paulatina y experimental, se fuesen estableciendo nuevas figuras impositivas y de ingresos. Posteriormente en 1981 mediante el Decreto Ley 44 se definen las relaciones entre el sector estatal y el Presupuesto del Estado en materia de recaudación de recursos financieros. Como resultado se estableció un sistema de ingresos que captaba la totalidad de acumulaciones monetarias generadas por las empresas estatales. En 1982 se promulga el Decreto Ley 50 que regulaba, entre otros aspectos, el régimen tributario para las empresas mixtas y asociaciones económicas entre las entidades cubanas y extranjeras. En 1983 se emitió el Decreto Ley 66, que estableció el impuesto sobre los ingresos brutos de los agricultores pequeños y los ingresos netos de las cooperativas de producción agropecuaria. El impuesto sobre los ingresos brutos de los agricultores pequeños preveía la aplicación de una escala progresiva, que en la práctica no fue aplicada, reduciéndose luego el pago al 5% de los ingresos por ventas a las Entidades Estatales de acopio, mediante el mecanismo de la retención.

Para este entonces el Presupuesto del Estado se nutría de varios ingresos entre los que se encontraba los aportes que realizaban sobre el Saldo libre de la Ganancia por las empresas, el cual no alcanzaba la profundidad que tiene en la actualidad el Impuesto sobre Utilidades.

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

Dentro de las causas que generaron la Reforma Global Tributaria se encuentra el hecho de que el sistema tributario debía responder a las transformaciones estructurales que se desarrollaban en el país, y restablecer el equilibrio fiscal.

La Ley No 73, del Sistema Tributario de fecha 4 de agosto de 1994, estableció la actual estructura tributaria y los principios generales sobre los que se sustentaría el sistema, y en ella aparece nuevamente el Impuesto sobre Utilidades, regulándose todo lo concerniente a este impuesto.

Aparecen además otras leyes como son: la 76 de 1994, Ley de Minas y No.77 de 1995, de la Inversión Extranjera, la No.75 de la Defensa, la No. 82 de la Soberanía y Dignidad Nacional. Ninguna de estas leyes se contraponen a la ley No.73 de 1994, sino que la precisan con relación a las obligaciones específicas de los sujetos a los que éstas se refieren.

Una vez puesta en vigor la Ley 73 de 1994, se establece el Impuesto sobre utilidades y se definen las personas jurídicas o empresas que están sujetas al pago de este impuesto, ya sean cubanas o extranjeras, independientemente de su forma de organización o régimen de propiedad, las cuales se dediquen en el territorio nacional al ejercicio de actividades comerciales, industriales, constructivas, financieras, agropecuarias, pesqueras, de servicios, mineras o extractivas en general y cualesquiera otras de carácter lucrativo.

La obtención de utilidades por las personas jurídicas o empresas una vez concluido el ejercicio económico, condiciona el pago del impuesto, lo cual constituye en materia tributaria el hecho imponible o sea la causa por la cual se grava el impuesto. Para determinar la cuantía de este impuesto se establece un porcentaje que por lo general es del 35 %, modificándose esta cifra para aquellas entidades dedicadas a la explotación de recursos naturales, renovables o no, el cual puede aumentarse hasta un 50%, a esto se le denomina tipo impositivo. Se debe señalar además, que para el sector cañero existe un régimen fiscal diferente, donde se aplican otros tipos impositivos para la determinación de este tributo.

El cálculo del impuesto puede parecer simple en un primer momento, pero cuando se consulta la legislación vigente para este impuesto, se puede apreciar la complejidad del mismo. La base imponible sobre la cual se grava el impuesto es la utilidad neta imponible o utilidad fiscal como también se conoce, y es el resultado de aumentos y disminuciones que se realizan de la utilidad contable al cierre del período que se trate.

El cálculo de la base imponible comienza una vez que se determinen el resultado del período, a partir de los ingresos y gastos que presentan los registros contables, los cuales deben cumplir los Principios y Normas de Valoración, establecidos por la legislación vigente.

Se incluyen dentro de los ingresos toda percepción en efectivo, en especie, en valores o en cualquier otra forma, que incremente el patrimonio del contribuyente y del que normalmente pueda disponer sin obligación de restituir su importe. Constituyen ingresos computables: los ingresos por

ventas y prestaciones de servicios, la recuperación de cuentas deducidas por incobrables, las utilidades provenientes de la venta y traspaso de propiedades o bienes, la utilización de reservas obligatorias creadas a partir de las utilidades en destinos distintos a los previstos, etc.

Se deducen de los ingresos los documentos por pronto pago, las devoluciones en venta, los impuestos sobre las ventas, el impuesto especial a productos, y el impuesto sobre los servicios públicos.

No son gravados por el Impuesto de utilidades: la liquidación y disminución de reservas o provisiones voluntarias, los dividendos recibidos por acciones o participaciones de la Empresa en otras sociedades y Asociaciones Económicas residentes en Cuba, las aportaciones realizadas por los socios y las primas o excesos sobre el valor nominal en la venta de acciones o participaciones del sujeto.

En cuanto a los gastos deducibles de los ingresos, se debe señalar que los mismos deben ser necesarios, estar contabilizados y poseer fundamentación convincente. Se considera como necesario aquel gasto propio de la actividad o negocio gravado, que esté fiscalmente computado como tal y no exceda los límites normales del giro, por ejemplo, son deducibles los gastos materiales, de personal, gastos productivos, de administración, generales y de ventas.

También se consideran gastos deducibles la depreciación de los activos fijos, para ello, la legislación vigente establece los límites máximos aplicables al valor de adquisición de los bienes, menos los gastos en que se incurren para su instalación. Estos límites máximos oscilan, según el activo de que se trate, del 3 al 20% anual. Por su parte, los activos intangibles se valoran al costo y se amortizan al 10%.

Igual tratamiento tienen otros gastos como los viajes al extranjero relacionados con el negocio, las primas de seguros, los gastos de publicidad y propaganda, los intereses bancarios y otras partidas financieras, los gastos de investigación y desarrollo, etc.

La parte más compleja del cálculo de la base imponible es la referente a los gastos que no se deducen de la utilidad, y que son los llamados “no deducibles”. Su efecto matemático es el de adicionarlos al resultado del período, ya sea una utilidad o una pérdida. La determinación de los gastos no deducibles requiere de un análisis minucioso del saldo de las cuentas de gastos, para el período del que se trate.

El Ministerio de Finanzas y Precios (MFP) norma en la resolución 379 del 2003, en su artículo 46, aquellos gastos que se consideran no deducibles, los cuales son:

- a) Las multas y sanciones, por cualquier concepto, y los recargos, excepto el importe de los recargos por mora de naturaleza tributaria y el recargo de apremio.



- b) Los obsequios, gratificaciones, participaciones u otras formas de remuneración concedidas y no contempladas en la legislación, tales como las donaciones recibidas.
- c) La amortización de descuentos en la venta de acciones o participaciones del sujeto del Impuesto.
- d) Las pérdidas no cubiertas por el seguro motivadas por actitud negligente, manifiesta y comprobada.
- e) Las pérdidas por faltantes, excepto aquellos casos en los que su denuncia sea aceptada por los órganos de instrucción policial.
- f) El valor no depreciado de los activos dados de baja por deterioro o pérdida del valor de uso, antes del final de su vida útil, siempre que no medie una decisión de la autoridad facultada correspondiente.
- g) Los gastos de años anteriores no registrados en su oportunidad.
- h) Los gastos correspondientes a servicios y operaciones financieras realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades establecidas en países o territorios en los que no se aplique un impuesto comparable o no se pueda obtener una información con trascendencia tributaria, o que se paguen a través de personas o entidades de los mismos, excepto que el sujeto del Impuesto pruebe que tales gastos responden a una operación o transacción efectivamente realizada y que su propósito no es principalmente fiscal.
- i) Los gastos de seguridad social a corto plazo que excedan el tanto por ciento legalmente establecido.
- j) La liquidación, disminución o utilización, en destinos distintos a los previstos, de las reservas obligatorias creadas a partir de las utilidades.

Una vez efectuado la adición de los gastos no deducibles a la utilidad neta del período se obtiene la utilidad neta fiscal, a la cual se le realizan una serie de ajustes autorizados por la legislación, los cuales constituyen una minoración de la misma, como son las reservas obligatorias legalmente establecidas, se deducirá también la pérdida fiscal que reste de años anteriores, luego de utilizadas las reservas obligatorias legalmente establecidas, hasta los cinco ejercicios fiscales inmediatos siguientes a aquel en que ocurrió la pérdida, y aquellas reservas voluntarias que sean necesarias para el desarrollo de las actividades en las empresas, con la debida autorización ministerial.

Una vez que a la utilidad neta del período se le ha efectuado la adición de los gastos no deducibles y las deducciones autorizadas, es que entonces se tiene calculada la Utilidad Neta Fiscal la cual constituye la Base Imponible para aplicar el tipo impositivo establecido y conformar la cifra que constituye el Impuesto sobre Utilidades que se debe aportar al Presupuesto del Estado. Ya calculado este importe se debe revisar los pagos que previamente se han realizado de este

impuesto durante el período que se trate, al presupuesto y restar los mismos para precisar la cantidad real que se debe aportar, por lo cual se debe calcular lo siguiente:

a) Cálculo total del Impuesto sobre Utilidades: Utilidad Neta Fiscal x Tipo Impositivo =  
Impuesto sobre Utilidades

b) Determinación del Impuesto real a aportar:

Impuesto sobre Utilidades calculado
Menos: Pagos a Cuenta efectuados
<hr/> Impuesto sobre Utilidades a aportar
<hr/>

Una vez determinado el importe a aportar es recomendable que se realice un cuadro del impuesto en cuestión en el área de Finanzas en las empresas. El financista encargado de realizar este aporte, debe establecer en una hoja de trabajo los pagos a cuentas efectuados, el período a que corresponde y la fecha en que se realizó el aporte, se conformará un subtotal al que se le adicionará el Impuesto sobre Utilidades a aportar y se totalizará para obtener el impuesto total hasta el período que se trate. Este importe **tiene** que ser igual en pesos y centavos al impuesto calculado en el inciso a), anteriormente señalado.

Una vez cuadrado el impuesto que se debe aportar al Presupuesto del Estado por el área de Finanzas, es conveniente que el área de Contabilidad por su parte, efectúe el cuadro de las cuentas contables que intervienen en este proceso y quede con claridad y de forma anticipada el saldo que deben mostrar cada cuenta implicada en este proceso.

El pago del impuesto se efectúa mediante la presentación de la declaración jurada en la Agencia Bancaria correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente o en la Oficina habilitada al efecto, dentro del trimestre siguiente al vencimiento del período impositivo. Los Contribuyentes están obligados realizar pagos parciales del impuesto, en los términos establecidos, practicándose al final del año fiscal su liquidación total.

El término de pago de este impuesto se encuentra legislado por el MFP en el reglamento antes señalado, para la liquidación anual de este impuesto la legislación señala que se debe realizar dentro del trimestre siguiente a la conclusión del año fiscal y durante el año fiscal se deben realizar pagos a cuenta trimestralmente durante los primeros quince días hábiles en que se concluya el período señalado.

## CONCLUSIONES

1. El Impuesto sobre Utilidades en la actualidad constituye uno de los tributos más importantes en la regulación fiscal es por ello que su determinación correcta constituye un elemento esencial para garantizar el grueso de los recursos financieros a movilizar por el estado cubano.
2. La determinación de los gastos no deducibles constituye un elemento relevante para el cálculo del impuesto, su determinación correcta permite que la base imponible sea una base fidedigna para la aplicación del tipo impositivo y cálculo del impuesto para su posterior aporte al Presupuesto del Estado.
3. El cuadro financiero del impuesto debe ser una cuestión obligatoria por el especialista de Finanzas para evitar incoherencias en su aporte, por lo cual es necesario la confección de hojas de trabajos que faciliten establecer los cuadros correctos entre los pagos a cuentas realizados, el importe a aportar y el impuesto total que se calcula al cierre del año fiscal.
4. El cuadro del impuesto debe ser extensivo al área de Contabilidad, aspecto que permitirá precisar el saldo de las cuentas implicadas en este proceso de forma clara y anticipadamente.

## BIBLIOGRAFÍA

- Le Riverend, Julio. (1974). *Historia económica de Cuba*. La Habana: Pueblo y Educación.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (1997). *Decreto-Ley 169 De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios*. Retrieved from Formato Digital.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (1994). *Ley No. 73 del Sistema Tributario*. La Habana: Consejo de Estado República de Cuba.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2003). *Resolución No. 379 del 2003 "Impuesto sobre Utilidades"*. La Habana: Consejo de Estado República de Cuba.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (n.d.). *Finanzas al Día. Legislación Tributaria*. La Habana: EGRAFIP.
- ONAT. (2008). Curso de Administración Tributaria. Retrieved from Formato Digital