

# **PROPUESTA DE MODIFICACIÓN A LAS NORMAS TRIBUTARIAS DE APORTES POR PÁRRAFOS INCORRECTOS EN PERSONAS JURÍDICAS. ESTUDIO DE CASOS EN LA PROVINCIA DE VILLA CLARA**

**Lic. Santiago Puig Delgado**  
[jxsantiago@vcl.onat.gov.cu](mailto:jxsantiago@vcl.onat.gov.cu)  
**Lic. Ivys D Marrero Rodríguez**  
[sdivys@vcl.onat.gov.cu](mailto:sdivys@vcl.onat.gov.cu)  
**Maide de la Caridad del Pino Díaz**  
[grmaide@stcla.vcl.onat.gov.cu](mailto:grmaide@stcla.vcl.onat.gov.cu)

Si bien la Administración Tributaria goza de una legalidad derivada del ordenamiento jurídico de las finanzas públicas de cada país, creemos que la legitimidad se obtiene del ejercicio ético y responsable de la autoridad que las leyes conceden a la Administración Tributaria.

La percepción que tenga la sociedad de que la Administración Tributaria ejerce sus funciones apegada a las leyes y cumpliendo con el principio de equidad en el ámbito tributario, con racionalidad y eficiencia en la parte administrativa y financiera, hará más factible el desempeño de sus funciones.

Trabajar la ética y la confianza se refiere a desarrollar y cambiar la cultura dentro de la organización. Para tener éxito en un cambio de cultura, las consecuencias deben afectar a toda la organización, las metas, la forma en que medimos el resultado, las políticas de reclutamiento y empleo, etc.

Un concepto importante aquí es la igualdad en los procedimientos. El mismo se refiere al modo en que una Administración Tributaria atiende a sus contribuyentes. Para un contribuyente puede ser más importante cómo lo trata la Administración Tributaria, que el resultado monetario real de un caso.

La percepción de igualdad es importante para lograr un alto nivel de cumplimiento voluntario. La igualdad se correlaciona con la confianza en la Administración Tributaria, la que también es cardinal para lograr el cumplimiento.

Cambiando de enfoque y dando mayor consideración a la situación de los contribuyentes en relación con la Administración Tributaria, estamos más conscientes de cómo podemos fortalecer nuestras perspectivas y tratar a los contribuyentes de manera que cree las mejores condiciones para un buen resultado. Si los contribuyentes sienten que los tratamos de manera respetuosa, tendrá un gran impacto en la confianza y en el cumplimiento voluntario futuro.

En esta investigación tratamos entonces de cumplir con uno de los cometidos claves de la Administración Tributaria: detectar, reprimir y regularizar los comportamientos que se alejen de la norma y, por la experiencia práctica y contacto directo con los obligados, retroalimentarla en aquellos aspectos que se alejen del ideal descrito. Para lo cual se empela como práctica el control fiscal intensivo a través de la realización de auditorías fiscales. Esta puede originar una determinación administrativa de la deuda tributaria en todos los casos en que se haya dejado de satisfacer el tributo en la fecha que resulte exigible de acuerdo con la respectiva ley tributaria o en que habiéndose realizado el pago mediante declaración jurada, proceda la rectificación de la deuda tributaria.

En estos momentos se realizan determinaciones de deudas tributarias por parte del área de auditoría fiscal en las que se exige principal, recargo por mora y multa a personas jurídicas cuando realizan sus pagos por párrafos incorrectos.

Esta situación puede influir directamente en la descapitalización de la empresa, pues si es un contribuyente de grandes ingresos, el mencionado impuesto determinado por Resolución tendría un valor elevado, teniendo en cuenta que conjuntamente con esta determinación no pueden dejar a un lado las obligaciones correspondientes al año fiscal en curso.

Como sugerencia, en el informe que se presenta por parte del auditor, se refleja que el contribuyente tiene derecho (cuando así corresponda) a solicitar la devolución de los dineros pagados por error.

Los sujetos pasivos y responsables, tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas *indebidamente* al Fisco, o en *exceso de lo debido*,

realizadas con ocasión del pago de las deudas tributarias, siempre que no exista una disposición jurídica tributaria que establezca lo contrario.

La devolución no tendría efecto si ha transcurrido un año de haberse efectuado el ingreso, lo que quiere decir que el contribuyente ha pagado dos veces el importe correspondiente a la obligación, uno por determinación de deuda y otro por error en párrafo, sin tener derecho a la devolución de lo pagado indebido, por haber prescrito el término de la devolución, lo cual evidentemente conllevaría a un deterioro de la situación financiera de la empresa.

Como ejemplo podemos citar que, al comenzar una auditoría en determinada empresa en el año 2011, para auditar un periodo que abarcará desde el año 2008, se revela que por error del contribuyente en el año 2009 se aportó la cuantía indicada, en el término establecido, pero no en la forma correcta, pero como el error fue cometido en el año 2009 ha transcurrido un año de haberse efectuado el ingreso, por lo que dicha auditoría no hace pronunciamientos en cuanto a una posible devolución, afectando esto sin lugar a dudas al contribuyente al determinarse la deuda con el correspondiente, principal, recargo por mora y multa.

Por otra parte, si en el citado ejemplo el error del contribuyente al efectuar el pago del impuesto por un párrafo incorrecto fuera en el año 2010, sí procedía la devolución por el párrafo afectado, siempre con un efecto negativo para el contribuyente, pero solamente esta vez con el recargo y la multa.

En este caso, se afectaría el *presupuesto de devoluciones* al que se ingresó el importe indebido provocando esto un déficit de dicho presupuesto al final de cada año.

Como podemos apreciar en lo antes expuesto, son perjudicados los contribuyentes de una forma u otra, cuando ya el término a la devolución de los ingresos prescribirá al año de efectuado el aporte, quedando obligado a pagar principal, recargo y multa y cuando la devolución está en término, tendría que pagar recargo y multa, incidiendo esto directamente en su situación financiera, pudiendo provocar una descapitalización de la empresa.

No se puede obviar nunca que este contribuyente no afectó de forma global al Presupuesto del Estado ya que el monto de su obligación entró en el término y cuantía establecida.

Por el contrario, sí afecta el presupuesto de devoluciones correspondiente, ya que se ha estado utilizando para este tipo de reclamaciones, lo cual incidiría directamente en la situación final de déficit o superávit en el territorio.

Ateniéndonos a todos estos procederes establecidos y lo que origina al ser efectuada la acción fiscalizadora en los contribuyentes donde se detecte el aporte realizado por los mismos por un párrafo incorrecto y el efecto que esto trae consigo, nos preguntamos si un cambio en la legislación de referencia, así como en el actuar de la administración tributaria normado en el Manual de Instrucciones y Procedimientos, conllevaría a la disminución de la determinación tributaria por este concepto, disminuyendo a su vez los montos de devoluciones de ingresos y el no agravamiento de la situación financiera en las entidades auditadas donde se han cometido estos errores.

En nuestra provincia se realizaron en el año 2010 un total de 325 auditorías fiscales a personas jurídicas, de un total de 1085 contribuyentes inscriptos y reconocidos en nuestro Registro de Contribuyentes. Se alcanzó un índice de cobertura de 30.0%, superior en un 0.2% a lo previsto para el año, lo que significa que de 323 auditorías planificadas se efectuaron 325, o sea, se auditaron más contribuyentes de lo previsto, y por tanto se incrementó la capacidad de riesgo, pues un mayor número de contribuyentes sintieron el rigor de la fiscalización, control y revisión, siendo eficazmente corregidos con relación al pago de sus obligaciones tributarias. Por este motivo las auditorías constituyen, además, acciones de asistencia activa, pues en las mismas se les explica cómo hacer los aportes, en qué términos y por los párrafos correctos.

En el caso de la investigación que realizamos se pone de manifiesto la infracción: aporte de las obligaciones por párrafos incorrectos, la cual representa un 38.97% de las determinaciones realizadas por auditorías fiscales en el año 2010.

Como se puede apreciar es un por ciento representativo, cuando se analiza desde el punto de vista de afectaciones financieras a empresas, ya que si la

devolución del aporte indebido no procediera por encontrarse fuera del término de un año, la empresa tendría que afrontar el pago del impuesto correcto, acompañado de un recargo por mora y una multa en un nuevo periodo contable, afectando esto sus indicadores de una forma considerable y posiblemente la descapitalización de la empresa afectada. Sin tener en cuenta que el contribuyente no afectó al Estado, ya que el importe obligado a pagar entró al presupuesto en la cantidad y término establecido, pero por un párrafo incorrecto.

El presupuesto de devoluciones de la provincia se ve afectado de igual forma por este por ciento de determinaciones mencionado con anterioridad, teniendo en cuenta que si la devolución del aporte indebido sí procediera, por encontrarse en el término de un año, tendría que desembolsar los importes solicitados. Esta situación provoca que este presupuesto incurra en déficit al final de cada año.

### **Propuesta de incorporación al Manual de Instrucciones y Procedimientos**

Detallado el procedimiento que en estos momentos se emplea en las auditorías fiscales que realiza la ONAT al detectar pagos de tributos hechos por los contribuyentes utilizando párrafos distintos al que por Resolución deben emplear y proponiéndonos estar en mejores condiciones de hacer entender la necesidad de modificar este proceder, nos parece importante resumir todos los elementos negativos del mismo.

En primer lugar, la deuda tributaria, según la el Decreto Ley 169, de 1997, es lo que no ha pagado el contribuyente al Presupuesto, y este no es el caso, pues como tantas veces se ha explicado, sí se aportó, en la cuantía y en el término, sólo incumpliendo la condición del párrafo, entonces se está exigiendo el pago de un principal, que no se adeuda al momento de la fiscalización. Por la misma razón, es improcedente la aplicación del recargo por mora, teniendo en cuenta la definición de la mora, que se da en le mismo cuerpo legal; como tampoco se tipifica la infracción consistente en dejar de pagar la totalidad o parte de la

deuda, entonces la sanción correspondiente a esta infracción no es de imposición en esos casos.

Entre las causales de devolución de ingresos indebidos, recogidas en las normas legales que regulan el tema, no está la del pago por párrafo incorrecto. Por tanto, para posibilitar estas devoluciones se hace una interpretación extensiva de las referidas normas.

Es evidente que existen varias contradicciones entre lo legislado y el procedimiento que actualmente se emplea.

Las consecuencias para las finanzas de los contribuyentes y para el Presupuesto ya se han expuesto, siendo evidente que son nocivas para ambos. El primero paga nuevamente algo que ya pagó, pero aumentado por el recargo por mora y la multa, lo cual no siempre le es devuelto, si ha cumplido el término, y aun cuando se devuelva, es sólo el principal, igualmente existe una diferencia. El Presupuesto se ve obligado a emplear sumas elevadas de dinero para hacer efectivas estas devoluciones, que en ocasiones son de miles y hasta millones de pesos.

Entonces, partiendo de estas premisas económicas y legales, se deben efectuar un grupo de modificaciones al procedimiento en cuestión, que contribuyan a evitar estos problemas y a su vez dirigidas en la siguiente dirección:

- En las auditorías, cuando se detecten pagos de tributos por párrafos distintos al establecido, se debe considerar el tributo pagado. Por tanto, no se debe exigir el principal nuevamente.
- No se aplicará recargo por mora, toda vez que no hay mora.
- La sanción no se impondrá por la infracción consistente en dejar de pagar.
- Aún cuando el pago se haya ingresado a un nivel de Presupuesto distinto, o sea, se ingresó al Presupuesto Provincial y debió ser al Municipal, se debe actuar de la misma manera, pues aunque aparentemente existe una afectación al Presupuesto que no recibió el aporte, no es así, si tenemos en cuenta que se fiscalizan períodos

anteriores, se trata de Presupuestos que ya fueron ejecutados y que en su momento ante estas afectaciones de déficit en uno y superávit en los cierres de cada mes, se efectuaron los correspondientes ajustes.

- Cuando además de este error, existan violaciones en la cuantía y el término, sólo se debe exigir el principal a la diferencia entre lo que se debió aportar y lo pagado con el error de párrafo.
- En el supuesto anterior, el recargo por mora y la multa por dejar de pagar parte de la deuda tributaria, igualmente se deben aplicar únicamente a la diferencia.
- En consecuencia con el reconocimiento de tributo pagado, en ningún caso se reconocerá derecho a la devolución de lo aportado por el párrafo incorrecto, toda vez que no es un aporte indebido ni en exceso.

### **Propuesta de modificación al Decreto Ley /169 1997**

Como ya se ha planteado, todas las actuaciones de la administración tributaria están sustentadas en las normas legales que dictan los órganos competentes. En el caso de los procedimientos es la propia ONAT la facultada, pues estos se recogen en el Manual de Instrucciones y Procedimientos de esa entidad

Si bien es cierto que el contribuyente ha aportado al Presupuesto, visto como la institución de Presupuesto del Estado, y por esta causa no se debe exigir nuevamente el pago del principal, sí ha incumplido con uno de los requisitos para el pago de los tributos, el modo, por tanto se debe imponer una sanción. Pero aquí aparece un problema, y es que aunque en el Decreto Ley No.169, de 1997, en su artículo 29 se establece que todo sujeto pasivo tiene como obligación principal, el pago de la deuda tributaria en la cuantía, condiciones y términos establecidos, luego sólo se definen infracciones por incumplimiento de cuantía y término, no así de las condiciones.

- Para salvar este particular se debe proponer al legislador que se agregue al artículo 105, un inciso donde se establezca como una

infracción, el incumplimiento de las condiciones establecidas para el pago de los tributos.

- Además, se debe agregar un inciso al artículo 108, donde se defina la sanción a imponer ante esta infracción, la cual debe ser la multa con rangos que no estén relacionados con la deuda y dejando claro que la debe satisfacer el responsable del incumplimiento.

## CONCLUSIONES

1. Villa Clara es la segunda provincia en monto de devoluciones del Presupuesto del Estado en correspondencia con el número de contribuyentes, el volumen de ingresos al Presupuesto del Estado y el número de acciones fiscalizadoras.
2. Las causas de las determinaciones de deuda, en nuestra provincia, están asociadas, en un mayor grado, a los Incumplimientos en las disciplinas de aporte, a no liquidar la totalidad de las obligaciones, a la realización de aportes violando la frecuencia de los mismos y la realización de aportes de obligaciones por párrafos incorrectos en la mayoría de los expedientes verificados.
3. El pago por un párrafo incorrecto no constituye hoy, en la legislación vigente, una causal de devolución de ingresos indebidos.
4. La determinación de la deuda de un tributo por el párrafo incorrecto puede provocar :
  - Afectación en la situación financiera del contribuyente auditado e incluso puede llevarlo a la descapitalización, al ser obligado mediante Resolución de determinación de deuda a efectuar el pago del impuesto por el párrafo que correspondía, conjuntamente con la aplicación de recargo por mora y multa.
  - Afectación al presupuesto de devoluciones pudiendo hasta incurrir en déficit, al extraer del mismo importe que, en la mayoría

de los casos, corresponden a montos ingresados a presupuestos anteriores, los cuales ya fueron ejecutados.

5. Es necesario realizar propuestas de modificaciones a la legislación vigente y el Ministerio de Finanzas y Precios de la ONAT relacionada con el modo de actuar de la Administración Tributaria ante la determinación de deuda por el pago por un párrafo incorrecto.
6. La falta de conocimiento de los contribuyentes con relación a la legislación tributaria, que provoca errores en la conformación de la base imponible e identificación errónea del párrafo a aportar, eleva los montos de determinaciones y devoluciones a realizar a los mismos.

## **RECOMENDACIONES**

1. Que se valore en el Consejo Técnico Asesor del Nivel Central la incorporación al Manual de Instrucciones y Procedimientos del área de auditoría, que no se reclame al contribuyente el pago del principal y la mora, en función de una obligación que se demuestre fue pagada en su momento pero por otro concepto.
2. Que se sugiera al Ministerio de Finanzas y Precios la modificación del Decreto Ley 169 / 1997 De “Las Normas y Los Procedimientos Tributarios”, para adicionar la imposición de sanción por el incumplimiento de una de las tres condiciones establecidas en el cuerpo del Decreto Ley, o sea, la no realización del pago en la forma establecida en el caso que la determinación de deuda sea causada por el aporte por un párrafo incorrecto.
3. Que se Intensifiquen las acciones de asistencia activa a los contribuyentes que más ocasiones han realizado aportes por párrafos incorrectos, o a los contribuyentes que siendo sus niveles de aportes elevados, más afectan al presupuesto del estado y la entidad auditada.

## BIBLIOGRAFÍA

**CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DEI SALVADOR. Decreto. El Salvador: LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR.**

**De la Defensa. Ley. Cuba.**

**De la Soberanía y Dignidad Nacional. Ley. Cuba.**

**LAS FINANZAS PUBLICAS EN CUBA [Online]. Disponible: <http://www.cuba.cu/economia/finanzas> [Accedido 25 de septiembre 2009].**

**1994a. Ley 73 del Sistema Tributario.**

**1997a. Decreto Ley 169 de las Normas Generales y Procedimientos Tributarios.**

**1997b. NOMENCLADOR DE CUENTAS. En: MFP (ed.) Normas Generales de Contabilidad. La Habana: Finanzas al Día.**

**1999. De la Administración Financiera del Estado Decreto Ley. Cuba: Consejo de Estado.**

**2005. CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA. Ley. Nicaragua: LA ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA.**

**2010. Del Régimen de la Hacienda de la Junta de Andalucía. Decreto Legislativo Comunidad Autónoma de Andalucía: Junta de Andalucía.**

**ARTOLA, M. La Hacienda del siglo XIX. Progresistas y moderados.**

**CEF 1988. Resolución 14.**

**COLECTIVO DE AUTORES 2003. Administración Financiera del Estado Cubano, La Habana.**

**COLECTIVO DE AUTORES 2005. Hacienda pública, La Habana.**

**CRESPO A., M. A. 2009. LECCIONES DE HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL. En: EUMED (ed.). Caracas.**

**DIAZ BRIZUELA, F. M. 2007. La influencia del presupuesto en los desbalances de caja en la Tesorería. Licenciado, UCLV.**

- EINAUDI, L. 1952. *Principios de Hacienda Pública*, Madrid.**
- JARACH, D. 1985. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires.**
- LOPETEGUI, A. Fiscalización. *En: Curso introductorio del sistema tributario y de tesorería*, 2010.**
- MFP 2010. Resolución 276.**
- MONGE PACHECO, B. & COTO PÉREZ, C. 1994. Algunos elementos sobre los sistemas de presupuesto. *Fiscalización y Gestión Pública*, 1, 73-78.**
- MUÑOZ RODRÍGUEZ, M. L. 2004. No existe hoy sin ayer. *Artículo sobre las Finanzas Públicas*. Santa Clara, Cuba.**
- ONAT 2000. Circular Informativa.**
- ONAT 2003. DJ.**
- ONAT 2004. Manual de Instrucciones y Procedimientos Tributarios. *Área de Fiscalización*. La Habana.**
- ONAT 2005. Circular.**
- PINO, B. 2011. Master, CECOFIS.**
- SUERO, L. F. Fiscalización. *En: Curso para directores municipales de la Oficina Nacional de Administración Tributaria*, 2010.**
- ZUBIZARRETA GUTIÉRREZ, J. Principios generales de la hacienda pública.**