

Fiscalidad internacional en Cuba, retos, posibilidades y limitaciones

Artículo
Arbitrado

International taxation in Cuba, challenges, possibilities and limitations

MSC. ARMANDO LOPETEGUI MARTÍNEZ

Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba. armando.lopetegui@mfp.gob.cu
Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana. Cuba.

RESUMEN

El trabajo aborda los aspectos generales de la fiscalidad internacional, su impacto en los sistemas tributarios; así como, el de la doble imposición fiscal en el comercio internacional y las inversiones extranjeras; enuncia sus principales consecuencias y formas para eliminarla; enfatiza el papel de los convenios para evitarla y culmina efectuando algunas recomendaciones, para el manejo de los retos, posibilidades y limitaciones, del actual Sistema Tributario cubano; enfatizando los riesgos de ser impactados por los efectos nocivos de esta modalidad y ser considerada Cuba, como un paraíso fiscal.

Palabras claves: fiscalidad, impuestos, convenios, tributos

ABSTRACT

The work addresses the general aspects of international taxation, its impact on tax systems; as well as that of double taxation in international trade and foreign investment; states its main consequences and ways to eliminate it; emphasizes the role of the agreements to avoid it and culminates by making some recommendations for the management of the challenges, possibilities and limitations of the current Cuban Tax System; emphasizing the risks of being impacted by the harmful effects of this modality and being considered Cuba, as a tax haven.

Keywords: taxation, taxes, agreements, taxes

INTRODUCCIÓN

Con el objetivo de compartir los conocimientos presenciales e investigativos adquiridos sobre la Fiscalidad Internacional, el autor ha efectuado un análisis sobre el contexto actual del tema, las diferentes acciones realizadas por Cuba, para evaluar los retos, posibilidades y limitaciones existentes e intentar hacer algunas propuestas que permitan proyectar avances en éste sentido.

La Administración Tributaria cumple un papel básico en cualquier sociedad moderna, al ser la principal agencia captadora de ingresos para respaldar los objetivos y prioridades previstos en los programas políticos de los gobiernos.

Para lograr tal encomienda, se requiere de una base normativa, jurídica y procedimental, así como de mecanismos y asociaciones que permitan un adecuado

funcionamiento del sistema tributario, con énfasis en:

- a) la generación de cultura tributaria,
- b) brindar adecuados servicios por parte de la Administración a los sujetos con los cuales se relaciona,
- c) garantizar equidad, justicia y transparencia en su implementación,
- d) ejercer una eficaz asesoría, seguimiento y control,
- e) fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias,
- f) lograr que los contribuyentes perciban los beneficios sociales que de una u otra forma reciben todos los ciudadanos en general.
- g) Actuar en correspondencia con los principios generalmente aceptados por los países de la región y los que son miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

DESARROLLO

MARCO CONCEPTUAL DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

La Fiscalidad Internacional surge como resultado, principalmente, de la globalización de la economía mundial, la internalización e integración de las operaciones comerciales, la expansión de los mercados financieros y el desarrollo alcanzado en el uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Esto genera importantes retos a los estados, para garantizar que su sistema fiscal, capte los ingresos necesarios para

fomentar el desarrollo social y funcionen bajo los principios de justicia, equidad, imparcialidad, sencillez, eficiencia y eficacia.

La referida globalización se caracteriza por el crecimiento de las transacciones de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de inversión directa, que benefician de manera particular, a las empresas multinacionales y a los oligopolios, y afectan a las pequeñas, medianas y hasta

a las grandes empresas nacionales, así como a la gran mayoría de la sociedad.

Unido a lo anterior, se aprecia un crecimiento en las empresas multinacionales y en los oligopolios de:

- a) la deslocalización de capitales y actividades económicas por motivos fiscales,
- b) la deslocalización de bases imponibles a partir del establecimiento de regímenes fiscales privilegiados,
- c) el aumento de los problemas de doble imposición,
- d) el uso de los precios de transferencias para recibir más beneficios y pagar menos tributos,
- e) el uso de los paraísos fiscales, como vía para beneficiarse de sus características y funcionalidad,
- f) así como de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- g) Tales fenómenos facilitan que las multinacionales, al mismo tiempo que maximizan sus ingresos, utilidades y beneficios, minimizan significativamente su carga tributaria, generando un serio conflicto de equidad, al tener que asumir la carga restante, los que reciben menos ingresos.

La nocividad de estas prácticas, afectan además a los gobiernos, la sociedad y a las empresas que solo operan en el mercado interno y a las que lo hacen además en el exterior, pero no clasifican en dicha dimensión, toda vez que:

- a) se reciben menos ingresos para poder solventar sus gastos y proyectos en bien de la sociedad,
- b) se generan mayores costos para garantizar el cumplimiento pues los

que soportan la carga tributaria, asumen el riesgo de evadir,

- c) se genera una percepción social de injusticia tributaria, al permitir que los que más ganen, declaren y paguen menos y,
- d) las empresas operan con marcadas desventajas competitivas, respecto a las que erosionan su base imponible y trasladan sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos.

La fiscalidad internacional debe velar por investigar a los contribuyentes o sujetos de tributos, que:

1. Operan en los llamados paraísos fiscales.
2. Hacen referencia a la subcapitalización.
3. Utilizan los precios de transferencias.
4. Invocan la doble imposición internacional.
5. Emplean la planificación fiscal con propósitos elusivos.
6. Erosionan la base imponible y trasladan los beneficios

Para poder analizar cómo impacta éste fenómeno en el sistema tributario cubano, así como analizar los retos, posibilidades y limitaciones asociados al módulo objeto de estudio, resulta imprescindible mencionar los principales factores que caracterizan a cada uno de los seis aspectos anteriores.

Paraísos Fiscales:

Algunos sujetos obligados, tienden a operar en los llamados paraísos fiscales, debido a que en éstos existe una baja o nula tributación en renta, patrimonio y sucesiones, carecen de transparencia

administrativa, social y fiscal, poseen limitaciones que obstaculizan el intercambio de información y disponen de escasas o nulas exigencias en cuanto a la importancia y veracidad de las actividades económicas que se ejercen en dichos países.

Son utilizados tanto por personas naturales como jurídicas debido a que además de lo anterior, se caracterizan por:

- a) Poseer una legislación mercantil y financiera flexible.
- b) Protección de secreto bancario y comercial.
- c) Ausencia de controles de cambio.
- d) Regímenes cerrados especialmente beneficiosos, aplicables exclusivamente a los no nacionales.
- e) Escasa o nula red de Convenios de Doble Imposición Internacional.
- f) Poseen estabilidad política, económica y social.
- g) Disponen de una adecuada red de comunicaciones.
- h) Han desarrollado significativamente el sector bancario y financiero.
- i) Existencia de una amplia infraestructura económica, jurídica, contable, mercantil y fiscal.
- j) Deficiente información existente sobre el funcionamiento real de estos paraísos, opacidad en el acceso a la información, legislación confusa, deficiencias en la supervisión de las transacciones financieras.

Subcapitalización:

Otro fenómeno asociado a la fiscalidad internacional que constituye una práctica elusiva de los grupos empresariales, para reducir o minimizar la carga tributaria y consecuentemente

obtener ventajas fiscales, es la Subcapitalización, que consiste en hacer ver que una parte de los recursos financieros que posee la sociedad, no constituyen fondos propios, sino que han sido proporcionados como préstamos o financiación ajena, pero que en realidad encubren una autentica aportación de capital.

Estas ventajas se originan porque en las legislaciones, existen diferencias en el tratamiento tributario de la retribución de los de fondos propios y el préstamo, es decir, el dividendo y el interés, como se muestra:

- a) En los impuestos sobre la renta de las sociedades, los dividendos no se consideran deducibles de la base imponible, pero los intereses sí.
- b) En la imposición indirecta, las operaciones societarias están gravadas, pero no sucede así con la concesión de préstamos.

Precios de Transferencias:

Los beneficios de una empresa se pueden transferir a otras empresas asociadas que actúan bajo el mismo o común control, estipulando precios a sus transacciones que difieren de la realidad, bien sea subfacturando sus ventas, sobrefacturando sus adquisiciones, o registrando y declarando transacciones ficticias.

Los tipos de transacciones que pueden ser transferidas entre empresas de un grupo multinacional son:

- a) ventas o cesión del uso de todo tipo de bienes tangibles;
- b) transferencia o cesión del uso de bienes intangibles;
- c) préstamos o adelantos;

d) prestación de servicios de asistencia técnica, centralizados administrativos, de propaganda, de investigación, etc.

Entre los factores de naturaleza tributaria que motivan el uso de los precios de transferencia para transferir encubiertamente beneficios, se destacan:

- a) el nivel de la tasa del impuesto a la renta,
- b) los criterios para determinar la base imponible en el impuesto a la renta (deducciones, amortizaciones, compensación de pérdidas, etc.),
- c) la existencia de incentivos tributarios que conceden exenciones totales o parciales,
- d) el tratamiento otorgado a las ganancias de capital,
- e) los acuerdos firmados para evitar la doble tributación de la renta que podrían permitir abusos en la utilización de esos acuerdos
- f) el nivel y estructura de otros impuestos diferentes al de la renta, especialmente los aduaneros y sobre los activos, cuya consideración puede influir sobre la orientación a seguir en la planificación tributaria de las empresas con miras a minimizar la imposición.

Existen factores de naturaleza no tributaria que pueden motivar el uso de los precios de transferencia como mecanismo para reasignar beneficios internacionalmente, resultando el más manifiesto, el de los controles cambiarios.

Cuando ellos existen, la transferencia encubierta de beneficios a través de los precios de transferencia internacionales, interesa también a las empresas domésticas que, mediante acuerdos con sus partes comerciales de otros países, pueden acumular beneficios

en el exterior para aplicarlos cuando les plazca, sin ningún control de las autoridades monetarias y tributarias en su país.

Acuerdos previos sobre Precios de Transferencia.

Se trata de procedimientos en virtud de los cuales el sujeto pasivo trata de conseguir previamente, la conformidad de la Administración Tributaria sobre la política de precios de transferencia establecida por el grupo empresarial y sus efectos fiscales.

Se caracterizan por qué:

- a) Deben presentar una solicitud escrita, acompañada además del procedimiento y la propuesta de valoración.
- b) Tanto la solicitud como el procedimiento tienen un carácter previo a la realización del hecho imponible.
- c) Los valores expresados en el acuerdo, durante el plazo máximo a que éste se contraiga, tienen un carácter vinculante ante la Administración Tributaria.
- d) Permite efectuar comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias declaradas por el contribuyente.
- e) Se constituyen mediante Resolución escrita y motivada.
- f) Los Acuerdos son irrecurribles.

La doble imposición internacional. Impacto en el Comercio Internacional y las Inversiones Extranjeras

El impacto de la tributación en el comercio y las inversiones internacionales se relaciona con la reiteración de un costo igual o semejante, en cada jurisdicción de

los países implicados, por la realización de una misma actividad. Es una doble imposición que surge de los factores de extranjería propios de una inversión internacional.

La doble imposición se manifiesta, no sólo en el ámbito interno de los países, en lo concerniente a garantizar una justa distribución de las cargas públicas entre los habitantes de cada Nación (Equidad Interindividual), sino también por la exigencia de asegurar la justicia económica entre aquellas naciones, que, por sus vínculos con esos individuos, empresas, actividades o inversiones, tienen la legítima pretensión de imponer tributos a las rentas generadas por ellos (Equidad entre Naciones).

En tal sentido, los límites dentro de los cuales un Estado puede ejercer su poder de imposición e identificación de sus contribuyentes, superan el ámbito interno, para configurar una distribución de competencia fiscal entre Estados con el fin de gravar rentas y obtener ingresos públicos.

Causas de la doble imposición internacional.

La doble imposición internacional se manifiesta por:

1. Diferencia en los criterios de sujeción aplicados en las legislaciones tributarias, en ocasión de delimitar sus respectivas soberanías fiscales, debido, fundamentalmente, a la utilización de un criterio "personal", basado en el gravamen de los residentes o nacionales a efectos fiscales, por su renta mundial, con independencia del lugar dónde se genere ésta, y de un criterio "real" o

territorial, consistente en gravar solamente las rentas obtenidas en el territorio con independencia a la residencia fiscal o nacionalidad de su perceptor.

2. Definiciones diferentes de un mismo criterio jurisdiccional; originando disparidad de criterios que puede tener lugar, en el caso de utilizar un criterio de carácter "personal", entre el de residencia y el de nacionalidad o, aún entre países que se basan en el criterio de residencia, en cuanto a la definición de ésta, y también en supuestos de doble nacionalidad. Por su parte, en cuanto a las personas jurídicas, los países en ocasiones suelen atenerse a criterios jurídicos o económicos. En los países que siguen el criterio "real" o territorial, también se generan problemas en cuanto al lugar dónde se determina la renta.
3. Existencia de diferentes formas de determinación de la base imponible; caso este de los Estados que tienen conceptos diferentes del beneficio a efectos fiscales o, aun cuando tengan iguales reglas para su determinación, interpreten de manera diferente los aspectos de un determinado supuesto.

Consecuencias de la doble imposición internacional.

- a) Afectación a la justicia de imposición. En igual medida en que puede afirmarse que una imposición personal que exceda la capacidad contributiva, trate de forma inequitativa a los iguales, cree discriminaciones y rompa la neutralidad con relación a las fuentes de rentas, quebranta los esquemas de una imposición justa,

puede aseverarse que, la doble imposición internacional es injusta pues produce todos esos efectos.

- b) Constituye un Freno al desarrollo económico y, en particular, a la inversión extranjera, y propicia un incremento de la evasión fiscal internacional.
- c) Origina una deformación de la libre circulación de capitales, trabajo y técnica; siendo lógico que un exceso de carga fiscal, determine una desviación de los capitales de aquel Estado, donde su utilización sería deficiente o irrentable, a otro donde se produzca su óptima utilización.

Eliminación de la doble imposición internacional

Atenúan la doble imposición:

- a) método de deducción: considera el impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta global de un nacional o residente.
- b) método de reducción del impuesto: hace tributar a las rentas de origen extranjero con un tipo impositivo inferior al que se aplica a las rentas internas.

Evitan la doble imposición:

- a) método de exención: el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas obtenidas fuera de su territorio, es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes o nacionales obtienen en el extranjero.
- b) método de imputación: el Estado de residencia grava las rentas obtenidas fuera de su territorio, pero concede una deducción por el impuesto pagado en el extranjero.

- c) Como una variante del "*tax sparing*" se conoce el método del "*matching credit*", que permite deducir los impuestos no pagados en el Estado de la fuente, por razón de desgravaciones o bonificaciones, calculados a tanto alzado.

Los convenios para evitar la doble imposición internacional

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de fecha 23 de mayo de 1969, define a los Tratados como un acuerdo internacional celebrado por escrito, entre Estados y regido por el Derecho internacional.

En el contexto fiscal los tratados de mayor importancia son los acuerdos bilaterales; constituyendo los Convenios para evitar la doble imposición internacional un instrumento negociado que manifiesta la soberanía del Estado y su capacidad para obligarse frente a otros Estados en materia tributaria y que, en adición a evitar la doble imposición, contienen reglas que aproximan las legislaciones nacionales de las partes.

Convenios para evitar la doble imposición internacional: factor coadyuvante en la mejora del clima de inversión

Los países participantes en la Conferencia sobre Cooperación Económica Internacional de París celebrada en 1963-1964 reconocieron que las corrientes de capitales privados y la inversión extranjera desempeñaban un importante papel complementario en el proceso de desarrollo económico, especialmente mediante la transferencia de recursos, conocimientos

administrativos y de gestión y tecnología a los países en desarrollo, el aumento de la capacidad de producción y del empleo en esos países y la creación de mercados de exportación.

El crecimiento de los flujos de inversión internacional depende en gran medida del clima internacional de inversiones. La prevención o eliminación de la doble tributación internacional de un mismo ingreso, cuyos efectos son nocivos para el intercambio de bienes y servicios y para la circulación de capital y de personas – constituye, un componente importante de dicho clima.

Por ello, los objetivos generales de los acuerdos fiscales incluyen la protección de los contribuyentes frente a la doble tributación, con el fin de mejorar la libre circulación del comercio y de las inversiones internacionales y la transferencia de tecnología.

Otros objetivos son evitar determinados tipos de discriminación entre inversores extranjeros y contribuyentes locales y ofrecer un nivel razonable de seguridad jurídica y fiscal, como marco en el que se puedan realizar con confianza las operaciones internacionales.

Los Convenios destinados a evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, pueden versar o estar asociados al Impuesto sobre la renta, el patrimonio; las rentas procedentes de la navegación marítima y aérea internacional y las herencias.

Tales convenios permiten:

- a) Evitar la doble tributación de manera efectiva, lo que trae como consecuencia la promoción del

intercambio de bienes y servicios, y el flujo de capitales.

- b) Combatir el fraude y la evasión fiscal mediante el mecanismo de intercambio de información.

Forma en que los tratados fiscales eliminan las barreras impositivas.

- a) eliminación de la doble imposición;
- b) certidumbre con respecto al tratamiento fiscal;
- c) reducción de las tasas impositivas;
- d) prevención de la evasión fiscal;
- e) prevención de trato impositivo discriminatorio; y
- f) resolución de controversias fiscales.

Cuba tiene firmados en la actualidad, 12 convenios para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio:

Reino de España, Barbados, República Italiana, República Portuguesa, Federación de Rusia, República Libanesa, República Popular China, República Socialista de Vietnam, Ucrania, República Bolivariana de Venezuela, República de Austria y el Estado de Qatar.

De éstos 10 sólo dos no están en vigor (Líbano y Ucrania).

Planificación fiscal

La “planificación fiscal” consiste en el análisis y selección de la alternativa que minimice el costo fiscal que afecta tanto a los rendimientos de cualquier inversión como a la inversión en sí misma.

El objetivo de minimizar la carga fiscal puede llevarse a cabo, bien consiguiendo ahorros efectivos o mediante el traslado del impuesto a períodos futuros.

Clases de Planificación Fiscal

En función de los territorios que intervengan en la planificación fiscal, ésta puede clasificarse en:

Planificación fiscal interna o nacional: aquella que en ninguna de sus medidas se necesita la intervención de un país distinto al de origen del operador fiscal.

Planificación fiscal internacional: por contraposición a la planificación fiscal interna o nacional, contempla algunas operaciones de carácter internacional y/o algunas operaciones en que intervengan entidades no residentes.

Elementos esenciales a prever en un planeamiento fiscal

En el país de destino de la inversión:

- a) Las normas administrativas y de control de cambios existentes.
- b) El sistema de tributación para las rentas obtenidas en el territorio por entidades residentes o nacionales.
- c) El sistema de tributación para las rentas obtenidas en el territorio por entidades no residentes o extranjeras.
- d) Limitaciones a las repatriaciones de resultados y tratamiento de las desinversiones efectuadas.
- e) Limitaciones a las estructuras financieras. Subcapitalización.
- f) Existencia de CDIs.
- g) Limitaciones a las estructuras financieras. Subcapitalización.
- h) Tratamiento que reciben los "precios de transferencia" y los sistemas de valoración.

A su vez, deben evaluarse los siguientes aspectos:

- a) Forma jurídica que debe adoptarse en el Estado de destino de la inversión: filial o sucursal u otras formas jurídicas

- b) Estructura financiera de la inversión y la relación entre los capitales propios y ajenos.

- c) Forma de estructurar los recursos propios. Capital social o endeudamiento con la matriz.

Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En 2013, el G-20 encomendó a la OCDE un estudio sobre la transcendencia del fenómeno global de pérdida de bases imponibles nacionales y traslado de esos beneficios hacia otras jurisdicciones, que estaban ocasionando importantes pérdidas recaudatorias, en todos los Estados, de manera indiscriminada.

La OCDE presentó un informe de situación y un Plan de Acción dirigido a hacerle frente.

En la cumbre del G-20, celebrada en noviembre de 2015, se respaldaron los resultados alcanzados, que incluyen estándares internacionales nuevos o reforzados, así como recomendaciones en determinadas áreas que ayuden a los países a hacer frente al fenómeno BEPS.

El proyecto BEPS (conocido por las iniciales de base erosión y "*profit shifting*") es uno de los más importantes de los que, en el ámbito internacional, se desarrollan en materia de lucha contra la evasión fiscal internacional.

Responde a la intención de limitar la erosión de las bases imponibles de las empresas multinacionales y el desplazamiento de los beneficios empresariales, y viene a superar el concepto de "doble imposición" según el cual los Estados se reparten la tributación de estas rentas, para atacar otros supuestos en los que ningún país grava

efectivamente tales rentas ya que se desplazan artificialmente a territorios de baja tributación o paraísos fiscales; lo que se conoce como doble no imposición.

Consiste en un plan de 15 acciones dirigidas a acabar con la llamada "planificación fiscal agresiva", y que han sido desarrolladas minuciosamente en un cortísimo espacio de tiempo por distintos grupos de trabajo en el seno de la OCDE, consistentes en:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
3. Refuerzo de las normas de transparencia fiscal internacional - CFC, por las siglas en inglés de "*Controlled Foreign Companies*".
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
6. Impedir la utilización abusiva de convenios.
7. Impedir la elusión artificial del estatuto del Establecimiento Permanente.
8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de intangible.
9. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de riesgo y capital,
10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de otras transacciones de alto riesgo.

11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

15. Desarrollar un instrumento multilateral.

El informe identifica las principales áreas que ofrecen oportunidades para la erosión de bases imponibles:

- a) El difícil encaje de la economía digital en los conceptos tradicionales definidos en los convenios.
- b) La diferente calificación nacional de las entidades e instrumentos híbridos que provocan desajustes generadores de desimposición o doble imposición.
- c) El uso de esquemas organizativos que segregan artificialmente el beneficio de las actividades que lo generan.
- d) Tratamiento fiscal de las deudas financieras entre sujetos vinculados, y otras transacciones financieras intragrupo.
- e) Precios de transferencia, en particular el traspaso de riesgos y los intangibles, el reparto artificial de la propiedad de activos entre empresas de un mismo grupo y las transacciones entre dichas empresas del grupo que casi nunca habrían tenido lugar entre empresas independientes.

- f) Efectividad de las normas anti elusión, en particular las normas generales anti abuso, las reglas de transparencia fiscal internacional y normas anti abuso de los tratados.
- g) La existencia de regímenes preferenciales dañinos.

SISTEMA TRIBUTARIO CUBANO, RETOS, POSIBILIDADES Y LIMITACIONES.

En 4 de agosto de 1994, se inició una importante reforma fiscal, con la promulgación de la Ley No. 73 "Del Sistema Tributario", debido al complejo escenario económico existente en el país, por los dramáticos cambios ocurridos en los países de Europa del este, ésta nueva norma jurídica estableció una estructura tributaria compuesta por 11 Impuestos, 3 Tasas y 1 Contribución.

La referida estructura fue diseñada por partes y se caracterizó por la especificidad regulativa en atención a las particularidades de cada sector de la economía. En tal sentido se dispusieron regulaciones fiscales específicas para el sector estatal, el cooperativo, el sector privado, la inversión extranjera y las personas naturales.

A finales de la década del noventa y principios de 2000, la Administración Tributaria cubana sólo pudo incorporar a no más de 10 funcionarios, a los cursos de Fiscalidad Intencional impartidos por el Instituto de Estudios Fiscales de España, en los cuales se abordaban las temáticas de los precios de transferencias, intercambio de información, las auditorías fiscales y los convenios para evitar la doble imposición fiscal.

La casi totalidad de dichos funcionarios, en la actualidad, ya no pertenecen a la referida administración, por tanto, no existe experiencia ni preparación de sus integrantes.

Por otro lado, Cuba nunca ha invocado las prerrogativas a las cuales tiene derecho para solicitar intercambio de información, con los países en los que están en vigor los convenios suscritos, aun cuando existen varios cubanos que reciben ingresos en el exterior por ejercer funciones profesionales y técnicas, por tanto, son objetos de gravamen, y a su vez en pocas ocasiones se ha brindado alguna información solicitada, asociada a la condición de residencia de algunos extranjeros.

La política fiscal y dentro de ella el Sistema Tributario, deberán contribuir al incremento sostenido de la eficiencia económica de los ingresos al Presupuesto del Estado, con el propósito de respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero.

En correspondencia con los nuevos escenarios económicos y sociales del país, la Asamblea Nacional del Poder Popular aprobó, el 23 de julio del 2012 una nueva Ley tributaria, que de forma gradual, flexible y efectiva garantizara su implementación; la nueva Ley puesta en vigor el 1 de enero de 2013, fue la No.113 "Del Sistema Tributario", que permite dotar al Estado de un importante instrumento general de política económica, no solo para asegurar ingresos al presupuesto, sino también para estimular los sectores y actividades que más contribuyen al desarrollo socio-

económico del país y desestimular los que son contrarios a ello.

En la nueva Ley del Sistema Tributario se introdujeron importantes cambios en cuanto a implementaciones, así como modificaciones en un número considerable de tributos, ésta establece 19 Impuestos, 3 Tasas y 3 Contribuciones, por lo que en comparación con la anterior tiene un mayor alcance (de 15 a 25).

Tanto la Ley No. 73 "Del Sistema Tributario", el Decreto Ley No. 169 "De las Normas y Procedimientos Tributarios", la Ley No. 113 "Del Sistema Tributario", como las normativas específicas, que fueron dictadas sobre renta, patrimonio, precios de transferencias y acuerdos previos, establecimiento permanente, eliminación de la doble imposición internacional, entre otros, contienen principios y fundamentos asociados con la Fiscalidad Internacional, aunque a criterio del autor, en la última reforma tributaria, iniciada en el 2012, se perdieron algunos de los aspectos que con anterioridad habían sido abordados con mayor profundidad y detalles, otros aparecen tal y como se muestra:

Las normas anti-paraíso en la normativa cubana

Ley No. 113/23.07.2012 "Del Sistema Tributario"

"ARTÍCULO 91.- Se consideran gastos no deducibles:

k) Los gastos correspondientes a servicios y operaciones financieras realizadas con personas o entidades establecidas en países o territorios en los que no se aplique un impuesto similar o que no se pueda obtener una información con trascendencia tributaria."

El establecimiento permanente en la normativa cubana:

Ley No. 113/23.07.2012 "Del Sistema Tributario"

"ARTÍCULO 71.- Se entiende que una persona jurídica extranjera cuenta en la República de Cuba con un establecimiento permanente cuando disponga en el territorio nacional de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que desarrollen parcial o totalmente, actividades económicas, empresariales y mercantiles o que se utilice para representar a la persona jurídica extranjera que realice operaciones en Cuba para actuar en nombre y por cuenta de ella.

Constituyen establecimiento permanente, entre otros: a) las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, los almacenes, las tiendas u otros establecimientos; b) las obras de construcción, instalación o montaje cuando su duración sea superior a un (1) año; c) las agencias o representaciones autorizadas a contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo; d) las minas, las canteras o los pozos de petróleo o de gas, o cualquier actividad relacionada con la prospección, exploración o explotación de los recursos naturales; e) las explotaciones agrarias, pecuarias, forestales o de cualquier otro recurso natural; f) la prestación de servicios empresariales, incluidos los servicios de consultoría o gerenciales, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado para ese fin, en el caso de que estas actividades tengan una duración, en relación con el mismo proyecto o uno conexo, superior a 6

meses dentro de un período cualquiera de 12 meses; y g) otros lugares de trabajo en los que realice todo o parte de su actividad.”

“ARTÍCULO 74.- Se consideran ingresos obtenidos en el país, aquellos generados por los capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en la República de Cuba, o que tengan su origen en actividades desarrolladas en el territorio nacional, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de aquellos.”

“(…) se consideran ingresos del establecimiento permanente los provenientes de la venta de bienes u otras actividades comerciales realizadas en la República de Cuba por la empresa extranjera, que sean idénticas o similares a las que efectúa el establecimiento que esta posee en Cuba”.

Precios de transferencia en la normativa cubana

Párrafo primero del Artículo 16 del Reglamento al Impuesto sobre Utilidades puesto en vigor por la Resolución N° 379/31.12.2003.

“La ONAT podrá valorar, de conformidad con su valor normal de mercado y utilizando los métodos y reglas establecidos en los artículos 14 y 15 del presente Reglamento, las operaciones efectuadas entre personas jurídicas vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de tales personas jurídicas vinculadas, una tributación en la República de Cuba

inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.”

Párrafo segundo del Artículo 16 del Reglamento al Impuesto sobre Utilidades puesto en vigor por la Resolución N° 379/31.12.2003.

“Se consideran personas jurídicas vinculadas, entre otras, las siguientes: dos entidades cuando pertenezcan al mismo grupo de entidades; una entidad y otra que posea, directa o indirectamente, en la primera, acciones, partes o derechos o cuando sin mediar esta circunstancia, una ejerza en otra funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión; dos entidades sometidas al poder de decisión de una tercera; dos entidades que posean cada una de ellas, directa o indirectamente, acciones, partes o derechos en una tercera o cuando, sin mediar dicha circunstancia, ejerzan en ella el poder de decisión; una entidad cubana y sus establecimientos en el extranjero; y una entidad extranjera y sus establecimientos permanentes en territorio cubano.”

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la participación en el capital social, esta deberá ser igual o superior al 5% por ciento.

Se entenderá como grupo, a los efectos fiscales, al conjunto de entidades formado por una entidad dominante - también llamada matriz o cabeza de grupo-, y las entidades dependientes de ella -dominadas o filiales-, que reúnan determinados requisitos de grado de dominio y pertenencia.

Reglamento al Impuesto sobre Utilidades puesto en vigor por la Resolución N° 379/31.12.2003.

“Artículo 17.- Para la determinación del valor normal de mercado la ONAT. podrá aplicar:

- a) El precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.
- b) El precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el valor de adquisición o costo de producción de los mismos pactado, en el rango que habitualmente obtiene el sujeto del Impuesto en operaciones equiparables con personas independientes o en el rango que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas independientes.
- c) El precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, disminuido en el margen que habitualmente este obtiene en operaciones equiparables concertadas con personas independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables con tales personas, considerando, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.
- d) El precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los

riesgos asumidos por las partes relacionadas.”

Acuerdos previos sobre precios de transferencia en la normativa cubana

Reglamento al Impuesto sobre Utilidades puesto en vigor por la Resolución N° 379/31.12.2003.

Artículo 17, párrafo final:

“Los sujetos del Impuesto podrán someter a la ONAT. una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas, con carácter previo a su realización”.

Eliminación de la doble imposición internacional normas cubanas.

Resolución No. 24/24.11.1995 contentiva de regulaciones para el cobro del Impuesto sobre los Ingresos Personales en pesos convertibles o moneda extranjera

“Sexto: Para la determinación de la base imponible se deducirán, de los ingresos obtenidos por los sujetos de este impuesto en moneda extranjera o pesos cubanos convertibles:”

“(…) También será reducible el impuesto sobre ingresos personales o renta pagado por los sujetos del impuesto, en el país donde los percibieron, siempre que ello se justifique documentalmente.”

“Octavo: Estará exento del pago de este impuesto el sujeto que contractualmente haya convenido con una entidad estatal cubana o con empresas del Estado cubano, o representantes de éstas en el extranjero, cualquiera que sea la actividad, incluida la asistencia técnica, y que los ingresos en moneda extranjera o pesos cubanos convertibles por él obtenidos se perciban en su totalidad por

aquellas y el sujeto reciba una cantidad que cubra sus gastos personales y hasta un diez por ciento (10%) del total del ingreso percibido por la entidad.”

Reglamento al Impuesto sobre Utilidades puesto en vigor por la Resolución N° 379/31.12.2003.

“Artículo 45.- Las utilidades obtenidas por las personas jurídicas cubanas provenientes de su participación en empresas en el extranjero serán grabadas por el Impuesto, deduciendo previamente el importe que por igual concepto fue satisfecho en el país donde se originaron por razón de un gravamen de naturaleza igual o similar al mismo.”

Ley No. 113/23.07.2012 “Del Sistema Tributario” (Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias)

“Artículo 207: Al objeto de la determinación y pago del impuesto, para las personas jurídicas cubanas y las naturales residentes permanentes en la República de Cuba, son deducibles del impuesto a pagar, y solo hasta su límite, las cantidades que por igual o similar Impuesto se hayan pagado en el extranjero.”

Ley No. 113/23.07.2012 “Del Sistema Tributario”

“ARTÍCULO 15: Las disposiciones de esta Ley se entienden, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales en los que la República de Cuba sea Estado Parte, y del principio de reciprocidad internacional; incluyendo lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición. “

A pesar de los aspectos mencionados, Cuba carece de mecanismos y sistemas que permitan elevar la eficacia en la aplicación de los

fundamentos asociados a la Fiscalidad Internacional, aspecto que cobra singular importancia porque en el diseño y conceptualización del modelo económico y social cubano de desarrollo socialista, previsto hasta el 2030, se prevén cambios sustanciales, ejes y sectores estratégicos en los que se manifestarán riesgos que el mundo ha tenido que enfrentar (inversión extranjera, asociaciones de capitales, incremento de la propiedad privada y nuevas formas organizativas, disciplina social, probidad, etc.).

Por tanto, para poder manejar dichos riesgos y controlar los efectos que puedan generar al desarrollo económico y social del país, se recomienda:

- a) Perfeccionar las normativas jurídicas tributarias para acotar aspectos esenciales relacionados con la Fiscalidad Internacional.
- b) Fortalecer la Administración Tributaria a fin de que pueda asumir los roles y retos vinculados con los cambios que se producirán en el ámbito económico y social.
- c) Elevar la cultura tributaria de la sociedad, lo que unido a los beneficios e incentivos fiscales que se establezcan, generarán un mayor ambiente de confianza, justeza, transparencia y efectividad en el actuar de la administración tributaria.
- d) Actualizar en correspondencia con los nuevos escenarios y realidades, las bases y fundamentos de los convenios suscritos para evitar la doble imposición fiscal, incrementar el intercambio de información con trascendencia fiscal, manejar los efectos nocivos de la deslocalización de capitales y actividades económicas

por motivos fiscales, la deslocalización de bases imponibles a partir del establecimiento de regímenes fiscales privilegiados, el uso de los precios de transferencias para recibir más beneficios y pagar menos tributos, uso de los paraísos fiscales, como vía para beneficiarse de sus características y funcionalidad, así como de la erosión

de la base imponible y el traslado de beneficios.

- e) Estructural un grupo de trabajo entre el MFP y la ONAT que estudie el escenario actual y futuro y elabore una propuesta que permita avanzar, jurídica, procedimental y operacionalmente en lo concerniente a la Fiscalidad Internacional.

CONCLUSIONES

Considerando los niveles de complejidad asociados al tema objeto de estudio y los retos y realidades que enfrenta y deberá someterse la sociedad cubana, resulta evidente que nuestro país no cuenta con los niveles requeridos de estructuración que permitan implementar, con cierta eficacia, los temas asociados a la Fiscalidad Internacional por lo que corremos el riesgo de ser utilizados como vía para materializar los efectos nocivos de esta modalidad, en cuanto a la maximización de los ingresos, utilidades y benéficos de las multinacionales y la disminución significativa de su carga tributaria, pudiendo además por alguna razón, ser considerados como un “paraíso fiscal”.

CITAS

- Asamblea Nacional del Poder Popular. (2012). *Ley No. 113 Del Sistema Tributario* (Ordinaria No. 33 de 20 de agosto de 2012 ed.). La Habana: Gaceta Oficial de la República de Cuba.
- Borderas Pere Mole, E. (2008). *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: El Fisco .
- Instituto de Estudios Fiscales de España. (2012). *Instituto de Estudios Fiscales*. Obtenido de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_5.pdf
- Ministerio de Finanzas y Precios. (1995). *Resolución No. 24 Regulaciones para el cobro del Impuesto sobre los Ingresos Personales en pesos convertibles o moneda extranjera*. La Habana: Ministerio de Finanzas y Precios.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2003). *Resolución No. 379 Reglamento al Impuesto sobre Utilidades*. La Habana: Ministerio de Finanzas y Precios.
- Naciones Unidas. (2015). *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. Nueva York: ONU.

DATOS DEL AUTOR

ARMANDO LOPETEGUI MARTÍNEZ

Licenciado en Planificación de la Economía Nacional en la Universidad de la Habana en 1982. Diplomado en Administración Pública. Especialista en Administración Tributaria. Ha impartido clases de Auditoría Interna, Control Interno, Riesgos y Fiscalización en las escuelas ramales Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros (CECOFIS) y Centro Nacional de Capacitación de la Administración Tributaria (CENCAT). Ha sido tutor de varias tesis de grado en la Universidad de la Habana. Ha participado en varios eventos, cursos y seminarios nacionales e internacionales y es autor de varias publicaciones en diferentes revistas. Ha sido Corresponsal de Cuba ante el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Se ha desempeñado como Vice Jefe de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT). Fue seleccionado candidato a las ediciones del Premio Nacional de Auditoría en varios años. Es el secretario de Organización y Finanzas de la Sección de Base de la Asociación Nacional de Economistas de Cuba (ANEC) en el Ministerio de Finanzas y Precios. Miembro de Honor de la ANEC. Actualmente se desempeña como Jefe del Departamento de Inspección Tributaria del Ministerio de Finanzas y Precios.

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018