

No.01

VOL 2 / 2018 / Enero-Marzo
ISSN 2523-2967 / RNPS 2449

REVISTA CUBANA DE FINANZAS Y PRECIOS

Publicación oficial del Ministerio de Finanzas y Precios, República de Cuba.



pág. **03**

**Discursos e
Intervenciones**

pág. **15**

**Artículos
arbitrados**

pág. **156**

Especiales

*"(...) las ideas inmortales que Martí irrigó
con su sangre no serán jamás traicionadas"*

Fidel Castro Ruz
La Habana, 22 de mayo de 2008

Publicación oficial del Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba
ISSN-e 2523-2967 RNPS-e- 2449
Vol. 2 Núm. 1 Año 2018
Enero – Marzo
(Edición en línea)

Dirección

Lina Pedraza Rodríguez
Meisi Bolaños Weiss
Manuel García Ponce
Félix Martínez Suárez
Yamilé Pérez Díaz
Lourdes Garrido Álvarez
José Carlos del Toro Ríos

Consejo Editorial

Editor Jefe Dr.C. José Carlos del Toro Ríos
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

Coordinadora Dra.C. Eva Angela Cruz Silbeto
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

Dr.C. Alfredo Álvarez González
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

Dra.C. Elvira Armada Trabas
INTERAUDIT S.A. OSDE CAUDAL, Cuba

Dr.C. Alejandro Fuentes Hernández
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

MSc. Lourdes Garrido Álvarez
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

MSc. Noemí Benítez Rojas
Superintendencia de Seguros, Cuba

MSc. Esperanza Recio Socarrás
CECOFIS, Cuba

MSc. Martha Beatriz Fundora Jiménez
ONAT, Cuba

Lic. Yenisley Ortiz Mantecón
Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba

Comité de gestión de contenidos

MSc. Neida La Rosa Arbelo
Lic. Randy Arteaga Rodríguez
MSc. Nora Regla Ballate Ibáñez
MSc. Beatriz Reyes Lamazares
Lic. Lisset Rodríguez Peña

Diseño

DI. Camila Suárez Aragón
Universidad de Ciencias Informáticas

Correctoras de originales

MSc. Argelia Cristina Reyes Galiano
Lic. Olga Lidia Machado López

Asesoría

Lic. Raynel Batista Téllez
Universidad de Ciencias Informáticas

Contáctenos

Ministerio de Finanzas y Precios
Dirección: Empedrado No. 302 esq. Aguiar
Habana Vieja. La Habana
Cuba. Código Postal: 10100
Teléfono: (53.7) 8671904
Correo electrónico: revista@mfp.gob.cu
Sitio web: <http://www.mfp.gob.cu/revista>

Presentación

La primera edición de la **Revista Cubana de Finanzas y Precios** del Volumen No. 2 correspondiente al año 2018, se publica con ajustes en la identidad visual de los documentos y un incremento de las contribuciones, lo que demuestra la validez del proyecto.

Con la portada de este número se rinde tributo al 165 aniversario del natalicio de nuestro héroe nacional José Martí y se reafirman las palabras de nuestro Comandante en Jefe Fidel Castro Ruz, cuando aseveró: "(...) las ideas inmortales que Martí irrigó con su sangre no serán jamás traicionadas".

El Consejo Editorial ha considerado para esta edición los aportes de profesionales, que fueron presentados al fórum de economía del Comité de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba del organismo, cuyos resultados de investigación se irán compartiendo en este espacio y trabajos finales presentados por cuadros como parte del sistema de preparación.

En este número se inicia la publicación de los trabajos relacionados con la historia de las actividades contenidas en el perfil editorial y, para esta ocasión, se ha seleccionado un trabajo referido a la Contabilidad.

Se pone a disposición de los lectores un resumen de las normas complementarias de la Ley anual del Presupuesto del Estado del ejercicio fiscal 2018 y el resumen legislativo de las disposiciones emitidas en el primer trimestre de este año, que son de publicación en la Gaceta Oficial de la República o de general conocimiento.

Quedamos a la expectativa de colaboraciones para futuros números y esperamos que este esfuerzo ayude a nuestros lectores a ampliar, profundizar y actualizar los conocimientos de los temas económicos que se abordarán.

Consejo Editorial

Las opiniones de los autores, expresadas en los artículos, reflejan sus puntos de vista, pero no necesariamente coinciden con los criterios del Consejo Editorial.

03

09

Artículos
arbitrados

Así está conformado el presupuesto del estado cubano en el 2018 (*Mesa Redonda*)

MANUEL ALEJANDRO HERNÁNDEZ BARRIOS

Dudas y aclaraciones sobre el presupuesto del estado cubano en el 2018 (*Mesa Redonda*)

MANUEL ALEJANDRO HERNÁNDEZ BARRIOS

Discursos e
intervenciones

15

Implementación del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas

MSC YAHILY GARCÍA POMA

31

Procedimiento para el registro contable en las cuentas del Grupo Capital

MSC. ANA LYDIA GIL HERNÁNDEZ

MSC. SOLANGE PÉREZ GÓMEZ

MSC. JUAN CARLOS VÁZQUEZ ÁVILA

51

Procedimiento para el análisis de la viabilidad de las normas contables en Cuba

DR.C. JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS

CONTENIDOS

63

Fiscalidad internacional en Cuba, retos, posibilidades y limitaciones

MSC. ARMANDO LOPETEGUI MARTÍNEZ

80

Una opinión sobre la necesidad de reformar el Régimen Simplificado de Tributación en Cuba

MSC. RAFAEL AGUSTÍN MERIÑO BETANCOURT

116

Cambios en la operatoria de los Presupuestos Locales

MSC. LOIDA OBREGÓN GONZÁLEZ

Artículos
Arbitrados

Historia

139

Una mirada a la historia de la Contabilidad

MSC. CARLOS MANUEL SANTOS CID

156

Principales aspectos que se regulan en la Ley No.125 Del Presupuesto del Estado para el 2018 y sus normas complementarias

ESP. JOSÉ ENRIQUE MATEO LEÓN

MSC. MEISI BOLAÑOS WEISS

171

Del quehacer financiero y contable

DR.C. JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS

Especiales

Actualidad
Legislativa

178

Resoluciones de este Ministerio Publicadas en la Gaceta Oficial de la República o de General conocimiento. (1er trimestre 2018)

LIC. YENISLEY ORTIZ MANTECÓN

LIC. RANDY ARTEAGA RODRÍGUEZ

Así está conformado el presupuesto del estado cubano en el 2018

Discursos e
Intervenciones

LIC. MANUEL ALEJANDRO HERNÁNDEZ BARRIOS

CUBADEBATE,

Tomado del sitio web CUBADEBATE

RESUMEN

Directivos del Ministerio de Finanzas y Precios a la Mesa Redonda para informar sobre el Presupuesto del Estado para el año 2018 y la Ley del Presupuesto.

Emisión: 06/02/2018

Fotos: Roberto Garaicoa

DESARROLLO

Como cada febrero desde hace algunos años, varios directivos del Ministerio de Finanzas y Precios acudieron al espacio televisivo Mesa Redonda de este martes 6 de febrero para informar sobre un asunto de mucho interés y que concierne a todos los ciudadanos del país: el Presupuesto del estado para el año 2018 y la Ley del Presupuesto, aprobada en la Asamblea Nacional del Poder Popular y puesta en vigor.

La máster en ciencias Meisi Bolaños Weiss, viceministra de Finanzas y Precios, informó que el presupuesto actual asciende a unos 57 mil 200 millones de pesos en ingresos, lo que representa un crecimiento de un 4 % en cuanto al comportamiento estimado el pasado año. La captación de estos ingresos se corresponde

con el nivel de riqueza, de producción de bienes o prestación de servicios que se planifica ejecutar y realizar por todos los actores económicos.

Añadió que el sector empresarial será el protagonista en el aporte al presupuesto con el 80% de la participación a partir de la producción, comercialización de bienes y prestaciones de servicios.

Explicó que en el área de la recaudación se continuará aplicando la Ley Tributaria. Asimismo, aseguró que se garantizarán las demandas financieras para el sostenimiento de los servicios sociales a la población como los sectores de salud, educación, cultura, deporte, asistencia y seguridad social.

Destacó que el presupuesto del Estado continuará apoyando las acciones de

recuperación del huracán Irma fundamentalmente en las viviendas. Para ello el gobierno también aprobó bonificaciones de un 50% al precio de los materiales de construcción y otros bienes de consumo para los damnificados de los huracanes Sandy y Matthew, así como a los intereses de créditos bancarios.



La máster en ciencias Meisi Bolaños Weiss, viceministra de Finanzas y Precios, informó que el presupuesto actual asciende a unos 57 mil 200 millones de pesos en ingresos.

Agregó Bolaños Weiss que las reservas del presupuesto se incrementan para cubrir los gastos en caso de eventos meteorológicos y otras actividades que no se pudieron prever durante la planificación. Esta reserva para 2018 viene incrementada porque la situación geográfica de nuestro país y la incidencia del cambio climático hace del país un área propicia para la ocurrencia de eventos de desastres como sequías alargadas e intensas. Con ello se prevé dar respuesta a estos impactos de manera más eficiente.

Se han proyectado más de 68 mil millones de pesos en gastos, cuyo destino fundamental se concentra en preservar las conquistas de la Revolución y a que ga-

nen en calidad de la prestación de ese servicio social que hoy recibe la población. También se podrá dedicar al desarrollo y a la producción de bienes que permitan sustituir importaciones y ahorrar divisas al país. Esto demuestra el carácter humanista del presupuesto del estado cubano.

¿Cuáles serán los principales gastos en 2018?

Lourdes Rodríguez Ruiz, Directora General de Atención Institucional, refirió que en el sector social están dedicados recursos a las actividades fundamentales de educación, salud y asistencia social, también en la cultura, el deporte, comunales, la defensa y la administración.

Expresó que se está ratificando la política de otorgamiento de subsidios para la compra de materiales de la construcción a personas con escasos recursos financieros, para lo cual se distribuirán 830 millones de pesos. Desde los 5 mil millones del programa de inversiones que financian el presupuesto, mil 20 millones están destinados a la proyección en programa de viviendas.



Lourdes Rodríguez Ruiz, Directora General de Atención Institucional, refirió que en el sector social están dedicados recursos.

Se destinarán 15 millones de pesos para las actividades productivas empresariales y las formas de producción agropecuaria, con lo que se asegura que el país pueda disponer de un balance de recursos que sustituya importaciones.

Además, una gran parte se empleará en el Programa Hidráulico Nacional y otras obras emergentes como consecuencia de la sequía, en la infraestructura de generación eléctrica, en el desarrollo de la energía renovable y la infraestructura vial.

Afirmó que se destinarán gastos presupuestarios al respaldo de producciones agropecuarias que sustituyen importaciones como el arroz, azúcar, frijoles, leche, maíz, alimento animal, carne de cerdo, miel, café, entre otros.

La nueva planificación concibe 1225 millones de pesos para la contribución territorial como gastos de los presupuestos municipales, los cuales se utilizarán para el financiamiento de programas de desarrollo local o de impacto económico y social.

En el apartado de recaudación del impuesto sobre las ventas de materiales de la construcción, se tienen contemplados 1628 millones de pesos que constituyen ingresos cedidos de los presupuestos locales.

¿Cómo se ejecutará el presupuesto en este 2018?

Luego de aprobada la Ley No. 125 del Presupuesto del Estado para el año 2018 en la Asamblea Nacional del Poder Popular comenzó la etapa de notificación del Presupuesto. En este proceso el Ministerio de Finanzas y Precios concreta la

asignación de los compromisos de ingresos y gastos a los Organismos, Organizaciones Superiores de Dirección Empresarial (OSDE) y a los Consejo de Administración de los Órganos Locales del Poder Popular.

Al respecto Jesús Matos Alem, Director General de Ejecución, informó que antes del 10 de enero de 2018 el Ministerio de Finanzas debía notificar a cada organismo. Agregó que los organismos y organizaciones empresariales, a su vez notifican el Plan de la Economía y el Presupuesto a las entidades subordinadas, ejecutoras y administradoras directas del presupuesto, proceso que se ha venido desarrollando adecuadamente dentro de los marcos previstos en la ley y cuyo plazo venció el pasado 30 de enero.

Una vez culminada la etapa de Notificación, le sigue un proceso en que las entidades desagregan y programan el Presupuesto por concepto de ingresos y gastos y su ejecución mensual estimada que debe concluir el 15 de febrero.



Jesús Matos Alem, Director General de Ejecución, informó que antes del 10 de enero de 2018 el Ministerio de Finanzas debía notificar a cada organismo.

El directivo aclaró que esta programación se realiza de acuerdo a la ejecutoria proyectada de los niveles de actividad tanto en la producción de bienes como prestación de servicios.

Jesús Matos Alem subrayó la importancia de esta etapa es que la programación se convierte en la base de medición de la ejecución y los análisis que se derivan de ella. Los salarios de los trabajadores en el mes de enero están asegurados a través del sistema de tesorería del presupuesto.

Paralelo a este proceso, se desarrollaron seminarios de preparación en el mes de enero, a cuadros, funcionarios y técnicos de a todos los organismos y Consejos de Administración de los Órganos del Poder Popular.

El Director General de Ejecución indicó que el financiamiento del déficit fiscal de este año asciende a 11 mil 725 millones de pesos. En ese sentido enfatizó además que para costearlo se necesita recurrir a la captación de financiamiento con compromisos de pago a largo plazo los que constituye un endeudamiento; este se realiza a través de la emisión de bonos soberanos que adquiere el sistema bancario nacional. En estas condiciones, los gastos se financian con los ingresos previstos y con la emisión de deuda, por lo que el cumplimiento de los ingresos acompañado del control, toma vital importancia para ejecutar los gastos sociales y productivos que establece la Ley.

En sentido el funcionario enfatizó en la relevancia del control. Dijo que todas las acciones que se realizan están dirigidas a mejorar y racionalizar el gasto presupuestario a través de su uso más eficiente.

Es responsabilidad de los jefes de las entidades mantener un control sobre los mismos, a partir del análisis no formal y a profundidad de su ejecución en los órganos colegiados de dirección y con la participación activa de los trabajadores.

¿Qué novedades tributarias se presentarán en este 2018?

En materia tributaria, Vladimir Regueiro Ale, Director General de Política Fiscal explicó que, aunque se mantienen los tributos establecidos mediante la Ley No. 113 del Sistema Tributario, con las mismas bases imponibles y tipos impositivos que hoy presentan, se incorpora y dispone como aspectos novedosos.

Indicó que los tributos aportan ya el 75 % del presupuesto del estado y de los 25 gravámenes establecidos se implementaron 23. Solo no se ha ejecutado el impuesto sobre la posesión o propiedad de las viviendas y de las tierras agrícolas que se aplicarán cuando las condiciones económicas del país lo permitan.

Según se dio a conocer en 2018 se comienza la aplicación gradual del Impuesto por la ociosidad de tierras agrícolas y forestales. Impuesto de carácter regulatorio para compulsar el uso eficiente de las tierras y las mejoras de su rendimiento.

Puntualizó que se comenzará a aplicar a partir del mes de julio. La implementación de este tributo se propone sea en los municipios de las provincias Pinar del Río y Cienfuegos, con base en el balance de la tierra del año 2018. Se debe emitir una Resolución que implemente los términos y condiciones para el pago de este tributo", puntualizó.



Vladimir Regueiro Ale, Director General de Política Fiscal indicó que los tributos aportan ya el 75 % del presupuesto del estado.

Informó que otra de las medidas que se deben implementar a finales de año en el sector no cañero, es el Impuesto sobre los ingresos personales mediante la presentación de Declaración Jurada.

Al respecto señaló que esta se hará por los ingresos obtenidos a partir del año 2018, a los usufructuarios de tierras agrícolas estatales y a los propietarios de tierras agrícolas, tenedores de ganado sin tierra y otros productores individuales de alimentos. De esta forma se extiende la obligación de presentar Declaración Jurada para el cálculo y pago anual de este tributo a todos los productores agrícolas individuales, lo que hasta la fecha estaba previsto sólo para el sector cañero.

El Director General de Política Fiscal comunicó además que se aplicará la liquidación anual del impuesto sobre Utilidades, mediante la presentación de Declaración Jurada, a las cooperativas de créditos y servicios, por los ingresos que generen a partir del 2018. Se implementa a través de una resolución del Ministro del MFP.

Así mismo, expuso que igualmente se recaudará el Impuesto sobre las ventas minoristas de productos agropecuarios en las provincias de Mayabeque y Artemisa, con un tipo impositivo del 5%, eliminado la exención que se les venía otorgando en períodos anteriores. También se decidió aplicar el Impuesto sobre los servicios de telecomunicaciones, con un tipo impositivo del 5 por ciento, a la empresa ETECSA. Su pago se realizará en pesos cubanos (CUP), como parte de la aplicación de los tributos previstos en la Ley del Sistema Tributario.

Para concluir comentó que, a partir del principio de generalidad del sistema tributario, se extiende el límite establecido de 2 mil 500 pesos para aplicar el Impuesto sobre los Ingresos Personales, a los trabajadores contratados en la Zona Especial de Desarrollo Mariel, los que actualmente pagan este tributo para cualquier nivel de ingreso, equiparándolos con el resto de los trabajadores del sector empresarial.

FUENTE

<http://mesaredonda.cubadebate.cu/mesa-redonda/2018/02/06/asi-esta-conformado-el-presupuesto-del-estado-cubano-en-el-2018-video/>
<http://www.youtube.com/watch?v=oU8LP9PkVO0>

Dudas y aclaraciones sobre el presupuesto del estado cubano en el 2018

Discursos e
Intervenciones

LIC. MANUEL ALEJANDRO HERNÁNDEZ BARRIOS

CUBADEBATE,
Tomado del sitio web CUBADEBATE

RESUMEN

Por segundo día consecutivo el espacio televisivo Mesa Redonda tuvo como invitados a varios directivos del Ministerio de Finanzas y Precios quienes después de la amplia explicación que ofrecieron sobre el tema asistieron a un amplio intercambio digital en los sitios web Cubadebate y Mesa Redonda.

Emisión: 07/02/2017

Fotos: Roberto Garaicoa

DESARROLLO

En la emisión de este miércoles 7 de febrero dieron respuesta a algunas de las más de cien inquietudes expresadas por los internautas respecto al Presupuesto del estado para el año 2018 y la Ley del Presupuesto, aprobada en la Asamblea Nacional del Poder Popular y puesta en vigor.

Frank Iglesias (Plaza de la Revolución; La Habana): En los últimos años se ha planteado un déficit presupuestario importante, el cual se cubre con bonos soberanos del banco, los cuales solventan

esa situación. ¿Cómo resolverá el país en los próximos años esa situación?

Televidente (Trinidad; Sancti Spiritus): ¿Qué posibilidad tiene el estado de cuidar el no desvío de los recursos destinados por el presupuesto a mantenimiento y reparaciones y velar por la sobrevaloración que se hace de los proyectos?

Crash: Si año tras año tenemos un déficit presupuestario, ¿cómo le pagamos a los bancos? ¿Le pedimos un préstamo para pagarles?

Sergio: ¿Cómo es posible aprobar un proceso donde se gasta más de lo que se presupuesta?

Pepe: ¿Por qué planifican tantos millones de déficit? ¿Quién paga eso?

Leo I: Se continúa planificando pérdidas.

Olegario: Es importante este análisis y la aprobación de la Ley por la Asamblea Nacional del Poder Popular, pero no he escuchado o leído hasta ahora ninguna información referida al control de la ejecución de ese presupuesto aprobado públicamente. Porque si bien es cierto como apunta este escrito, los resultados que se desean obtener deben mejorar ostensiblemente el desempeño de nuestra economía. Por tanto, creo que tenemos el derecho a conocer por qué en determinados momentos, fundamentalmente en los órganos locales no pocas veces los delegados informan a sus electores que incumplimientos de algunos programas o planes no se han podido cumplir por problemas con el presupuesto. ¿Quién y dónde se explica esto y cuáles son las medidas adoptadas en esos casos?

Elio Antonio: Creo que los problemas de presupuesto cobran mayor relevancia a nivel de entidad. Pienso que el peso de cualquier debate debe estar en qué fue lo que planificamos en nuestros centros de trabajo. Donde trabajo, no se piensa en la planificación de gastos (inversión) para capacitación, ni en tecnologías que aumenten la efectividad de nuestros servicios. El otro problema está en la ejecución de los mismos.

Joaquín: El presupuesto no debe dedicarse a subsidiar producciones que deben ser asumidas por las empresas. Llevamos años queriendo resolver eso y no

se resuelve. Después se habla de la eficiencia de las empresas estatales, pero se le financia por el presupuesto a esas empresas perdidas por miles de millones de pesos. ¿Por qué no se habla de eso?



La mayor fuente para mejorar el déficit está en lograr identificar todas las posibles reservas de ingreso que genera la economía y las empresas con pérdidas.

Respecto a ¿cómo se trabaja en función de disminuir ese déficit? ¿Cómo se atiende desde la planificación del presupuesto el déficit?, la master en ciencias Meisi Bolaños Weiss, viceministra de Finanzas y Precios, señaló que ciertamente se sigue gastando más de lo que se ingresa y que el presupuesto cubano es deficitario a partir de la generación de más gastos que aportes y de las pocas recaudaciones de recursos financieros que se captan con la aplicación de impuestos, tasas y contribuciones.

Explicó que el presupuesto financia los servicios básicos de la población, asume el financiamiento de unos 15 mil millones para financiar y respaldar la distribución básica de alimentos a la población en el mercado minorista, la de los hospitales, las instituciones, escuelas,

círculos. También se financian el desarrollo y la sostenibilidad de proyectos costosos y sectores del turismo, de la energía renovable, de la recuperación del agua.

A nivel de cada unidad presupuestada, de cada unidad primaria, de cada unidad empresarial de base se puede hacer mucho más para disminuir el déficit para en el proceso de ejecución presupuestaria lograr una mejoría que debe venir proyectada desde el proceso de planificación, porque aún existen reservas de eficiencia en la economía, lo que significa hacer un uso más eficiente y racional del gasto empresarial o presupuestado. Hay que aprender cuánto más se puede hacer con los propios recursos, cuánto más se pueden racionalizar esos recursos financieros y materiales disponibles dentro del plan de la economía y el presupuesto para desarrollar esos niveles de actividad.

Es necesario elevar los ingresos por exportaciones. Lograr que los rubros exportables de Cuba se incrementen, lo que generará mayor capacidad de divisas en función el desarrollo económico del país, pero generará al mismo tiempo más ingreso al presupuesto del estado.

Además, se necesita incrementar y aumentar con calidad las producciones nacionales, y que la producción de servicios tenga un mayor alcance que nos permita captar mayores ingresos.

La mayor fuente para mejorar el déficit está en lograr identificar todas las posibles reservas de ingreso que genera la economía y las empresas con pérdidas. Una empresa con pérdida no genera aportes al presupuesto del estado en la magnitud que se requiere, pues no solo afecta su desempeño como actor económico y a

los trabajadores que laboran en él, tampoco participan en el compromiso de aportar al presupuesto y a la redistribución de los recursos y el gasto económico.

La viceministra de Finanzas y Precios ejemplificó que en 2012 se financiaron alrededor de mil millones que se compulsaron para financiar empresas con pérdidas, ese panorama se ha ido disminuyendo hasta llegar al entorno de los 180 millones para el 2018, producto a la fusión o la extinción de algunas empresas.

Meisi Bolaños Weiss comentó que cada ciudadano que tiene el deber cívico de aportar, cada entidad, cada unidad presupuestada y cada empresa debe hacerlo bien y en el tiempo oportuno para lograr obtener los ingresos previstos y mucho más.

Mencionó que se enfrentará la evasión fiscal, la subdeclaración de ingresos y la ilegalidad porque es una fuente de ingreso que lacera a los trabajadores y actores que aportan por el bien del presupuesto, mientras otros no lo hacen.

El tan necesario control



Matos Alem mencionó que el control es el tema más importante del presupuesto para poder bajar el déficit mencionados.

Por su parte el master en ciencias Jesús Matos Alem, Director General de Ejecución del Ministerio de Finanzas y Precios, recordó que el déficit presupuestario es ascendente a 11 mil 725 millones en el 2018 se financia a través de la emisión de bonos soberanos de la República de Cuba que emite el presupuesto del estado y que el sistema bancario nacional adquiere para financiar ese déficit. Automáticamente el presupuesto del estado adquiere una deuda. Por tanto, los ingresos del presupuesto, más el endeudamiento son los que garantizarán los gastos planificados en el presupuesto.

Explicó que cuando se trabaja un déficit presupuestario se armonizan la fiscal, la monetaria y un resto de equilibrios macroeconómicos para decir si ese déficit es sostenible o no en el tiempo o en el endeudamiento que va a producir ese déficit. Por tanto, el déficit aprobado está en equilibrio con la base monetaria del país. El déficit presupuestario se debe endeudar con gastos de desarrollo en el largo plazo como las inversiones, para que los gastos de hoy se conviertan en rendimiento e ingresos en el futuro. Así se seguirán pagando las deudas.

Anunció que para 2018 el déficit tiene más de cuatro mil millones en gastos de inversiones en infraestructura y tiene la carga de la sustitución de importaciones que son bienes materiales que se crean, que van nuevamente a la economía, que crean PIB, que vuelven a circular y que aportan sus ingresos al presupuesto. El dinero que recircula en la economía es el mismo que se utiliza para financiar el déficit, por ello no hay que crear nuevo dinero para el financiamiento.

Matos Alem mencionó que el control es el tema más importante del presupuesto para poder bajar el déficit mencionados. El control comienza en el anteproyecto de cada entidad de lo que quiere gastar, de lo que quiere ingresar en el momento de la planificación. El anteproyecto de presupuesto cuando es aprobado se desagrega y se programa, que es cómo se va a gastar el presupuesto.

Utilizó las reparaciones y construcciones como ejemplo, las cuales primero pasan por la contratación que cuando se da es porque están aprobados todos los recursos financieros y materiales para la ejecución y es en la ejecución donde se debe controlar para que no exista desvío de recursos, ni de financiamientos.

Según la ley cuando se desagrega un presupuesto lo primero que hay que garantizar es el salario de los trabajadores y las obligaciones fiscales o los aportes al presupuesto del estado. La desagregación del presupuesto les atañe a todos los trabajadores, a los contadores, a los administrativos, hay que verlo en el órgano colegiado, en el consejo de dirección, pero la ejecución debe tener una mayor exigencia. Otro de los problemas más comunes del presupuesto mencionó que a veces el presupuesto se gasta en otra cosa que no en lo que se planificó.

¿Qué pasa con el salario?

Alberto de Juan: 57 mil millones de captación del presupuesto del estado. Reconocimiento de que las pensiones ahora son mucho mayores en promedio de lo que fueron en la ley anterior. ¿Cuándo los jubilados de la ley anterior podrán tener

un incremento (el último fue de 40 pesos en la década de los noventa)?

La viceministra de Finanzas y Precios, Meisi Bolaños Weiss, explicó que las pensiones y salarios están identificados como tema a resolver en función de las transformaciones económicas y del bienestar de la población. En ello hay que trabajar para lograr la aplicación de la conceptualización y actualización del modelo económico y para lograr satisfacer las necesidades.

Anunció que otro de los temas complejos son la entrega de subsidios y gratuidades señaladas en los lineamientos del séptimo Congreso. Hay que crear el sustento material, las riquezas, el valor, el producto, el servicio que dé respuesta a las capacidades con las que se puedan evitar procesos inflacionarios o equilibrios económicos y financieros y para que se puedan satisfacer las necesidades. Resolver una reestructuración por sí sola no es la solución. Es necesario crear más bienes materiales con mayor calidad.

¿Qué hacer si eres damnificado?



Informó que la provincia de Holguín dispone de 66 millones de pesos para 2018 en otorgamiento de subsidios. En esa provincia hay 38 millones de pesos destinados al programa de inversiones de

los aspectos concretos de la mejora de viviendas y las facilidades para la población.

César Julio Ramos Torres (Bayamo; Granma): Pidió que se ampliara en el tema de las reparaciones y el mantenimiento el interés no solo por los hospitales, también por los policlínicos que juegan un papel importante en la atención primaria de salud.

Televidente: Informó que su casa está afectada desde el ciclón Isidore y el Lily. Se la entregaron cuando todavía no estaba terminada. Se le separaron las paredes, se cuarteó, se hundió y casi se derrumba. Todavía no dispone de la ayuda, ni de los trabajadores.

Vivian Echavarría Zaragoza (Holguín, damnificada por derrumbe total durante el huracán Irma): Llamó a vivienda que eso no estaba aprobado para 2018.

Lourdes Núñez (Diez de Octubre, La Habana): Desde 2013 ha pedido un subsidio que no le han dado. Tiene una niña pequeña de un año, y un señor mayor de más de 80 años. Su vivienda tiene peligro de derrumbe en un cuarto y el balcón se derrumbó. Sus vecinos fueron beneficiados con el subsidio, pero a ella no se lo han dado. ¿Con quién puede hablar? ¿Qué puede hacer?

La master en ciencias Lourdes Rodríguez Ruíz, Directora General de Atención Institucional del Ministerio de Finanzas y Precios, refirió que los damnificados por Irma están en pleno proceso todavía, por lo que pueden existir casos de derrumbe total que están previstos para el presupuesto de 2018 a través de los subsidios para la adquisición de materiales de la construcción.

Informó que la provincia de Holguín dispone de 66 millones de pesos para 2018 en otorgamiento de subsidios. En esa provincia hay 38 millones de pesos destinados al programa de inversiones de los aspectos concretos de la mejora de viviendas y las facilidades para la población.

Cada persona afectada tiene que acudir a las autoridades del Consejo de la Administración Municipal y del Gobierno para que su problema sea solucionado por la vía de los programas estatales o con otras facilidades esquemáticas con las cuales se le da solución al programa de la vivienda. Se debe acudir a la dirección de vivienda para acudir y ser atendida por las convocatorias de los subsidios.

Los edificios multifamiliares están incluidos en el programa de reparación de viviendas o de reparaciones capitales de los edificios. Los consejos de administración de la provincia pueden redistribuir los recursos que no se utilizan en otros municipios para dar mayor atención a la asignación.

Además, el presupuesto del estado dispone de una reserva del 8,5 % de lo recaudado por la comercialización de materiales de la construcción, el cual tiene como destino ser reserva para completar las necesidades de subsidio para la familia.

¿Qué modificaciones puede tener el uso del 1 %?

Irma Guerra: En los lineamientos se plantea que los municipios pueden disponer del 1 % de las empresas. Eso se cumple en todo el país menos en Moa, no se entiende eso con el estado de abandono en que se encuentra este municipio



El master en ciencias Vladimir Regueiro Ale, Director General de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas y Precios, refirió que este caso está relacionado con la aplicación de la declaración jurada que tendrá lugar el próximo año.

que tanto aporta al país. Considera la posibilidad de que se evalúe una cuantía diferente si es que el 1 % que aporta el Níquel es mucho dinero para la economía del país, para poder emplear ese dinero en beneficio del pueblo. En varias oportunidades se han hecho reportajes en el noticiero de lo que se hace con el 1 % en otros municipios y es fabuloso.

Rafael: Le preocupa también el 1 % de las ventas de las empresas. Los municipios pequeños poco pueden hacer con por el desarrollo local pues las ventas de sus empresas son insignificantes. A la larga se quedarán atrás en el desarrollo. Los municipios con potentes ingresos avanzarán más. Recordó que "Revolución es igualdad".

Arcadio: Es necesario presentar el presupuesto también en las provincias, donde el pueblo tiene necesidad de conocer cuándo se puede hacer una obra, arreglar una carretera, qué aportan las empresas, que se dé a conocer aquello por lo que el pueblo es responsable, las contribu-

ciones que se aportan con los impuestos cobrados a los que contribuye, esto hace que el pueblo tome conciencia y cultura presupuestaria y sepa de dónde sale el dinero para lograr el bienestar que se quiere.

En este sentido, la Directora General de Atención Institucional del Ministerio de Finanzas y Precios, Lourdes Rodríguez Ruíz, mencionó que el presupuesto de cada municipio se asegura en una relación presupuesto y gasto. Hay municipios con ingresos superiores a los gastos y por tanto con superávit. Si el municipio no fuera de resultado positivo se asigna una nivelación en la provincia o en la nación para asegurar las partidas de gastos que no llegan a asegurarse con los ingresos que se generan.

En 2017 en Moa se generaron cuatro millones 400 mil pesos por contribución territorial los cuales fueron utilizados en las necesidades que el consejo de la administración municipal aprobó. Pero la ley 125 del presupuesto del estado también define que ante la imposibilidad de municipios pequeños de tener la necesaria contribución territorial se puede hacer uso de hasta el 10 % de las contribuciones que se hacen en municipios que tienen beneficios económicos que van a hacer una redistribución que favorece a los municipios pequeños.

¿Cómo se utiliza el presupuesto de la Educación?

Soledad: Quiere saber qué porcentaje del PIB se destinará a Educación este año.

Lourdes Rodríguez Ruíz, Directora General de Atención Institucional del Ministerio de Finanzas y Precios, recordó que a la actividad de educación se destinan ocho mil cien millones en el presupuesto de 2018, de ellos cuatro mil 600 millones son el respaldo

a los salarios de los educadores. Las medidas buscan vincular la calidad del servicio con las condiciones materiales que se tienen.

¿Cómo se paga el impuesto?

Productor porcicultor (Cumanayagua, Cienfuegos): Es el mejor productor del municipio desde hace ocho años. Produce más de 600 toneladas de carne en el año. Su dinero recircula muchas veces y con el 45 % le cobran hasta el propio dinero que uno invierte.

El master en ciencias Vladimir Regueiro Ale, Director General de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas y Precios, refirió que este caso está relacionado con la aplicación de la declaración jurada que tendrá lugar el próximo año.

Explicó que este es un impuesto que está en dependencia de la capacidad económica y contributiva de cada contribuyente, de cada productor. La producción de cerdo y su acopio se ha estimulado a partir de financiamientos que el propio presupuesto está financiando.

Para estas 600 toneladas de carne los ingresos están estimados en el orden de los 12 millones de pesos. Para este caso el régimen tributario del sector agropecuario, que tiene un grupo de bonificaciones, tendrá que pagar impuestos a razón de un 16 % y no lo hace contra sus propios gastos. Él va a pagar en el margen de utilidad que ha generado. El rendimiento para este tipo de producciones está en el orden del 36 %.

El comportamiento del productor medio está en el orden de las 30 toneladas para las que la carga tributaria está en el orden del 9 % que ya adelanta las retenciones a cuenta del 5 %.

El 45 % del que habla solo se aplica a altos niveles de ingreso. Una producción

media de 30 toneladas no llega a aportar el 45 % de los ingresos que van a la escala porque previamente para someterse al tributo debe descontar el 5 % anticipado y hasta un 70 % de los gastos en los que ha incurrido. Todas las deducciones fueron consideradas antes de que pague el tributo.

Se reestablecen impuestos en Artemisa y Mayabeque

Carmen (Mayabeque): Si a partir de este año las cooperativas no agropecuarias que comercializan productos agropecuarios quedan obligadas al pago del impuesto sobre las ventas en virtud de que el 125 establece que faculta al Ministerio de Finanzas y Precios para hacer excepciones respecto a este impuesto y cuando se va a la 124 que regula las normas de funcionamiento de la nueva forma de gestión dice que quedan exoneradas del pago de este impuesto, norma que todavía está vigente y no ha sido modificada.

El Director General de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas y Precios, Vladimir Regueiro Ale, precisó que una de las adecuaciones de la ley 125 es que se elimina un beneficio que en años anteriores se había establecido para la comercialización de producciones agropecuarias en las provincias de La Habana, Mayabeque y Artemisa.

Se restablece este año la aplicación del impuesto por todas las formas de comercialización donde están incluidas las cooperativas no agropecuarias. A todas las formas reconocidas en el decreto 318 de comercialización minorista se reestablece en las provincias de Artemisa y Mayabeque la aplicación del tributo.

¿Se aplican impuestos sobre las viviendas?

Wicho: El problema de los impuestos a viviendas y otras propiedades es serio, con los salarios que tiene el cubano si además tiene que pagar esos impuestos con qué se queda, a menos que sean muy bajos y entonces no resolverían nada.

Vladimir Regueiro Ale explicó que este impuesto está reconocido en la ley 113 del sistema tributario la cual reconoció un principio de gradualidad en su imposición.

Especificó que para el impuesto sobre propiedad o posesión de vivienda solo se aplicará cuando estén las condiciones económicas y sociales en el país. Todavía no es momento para aplicar este impuesto.

Maritza González (La Habana): ¿Puede un administrador cambiar el plan de producción de los últimos tres meses del año 2017? ¿A qué conlleva eso?

LGL: No entiende por qué no se le cobran impuestos al sector no cañero cuando hay tantos problemas para llevar la comida al plato de cada cubano, juegan con candela al hacer eso. Según la ley tributaria ellos podrán justificar hasta un 70 % de gastos, pero qué le dejarán poner, pues hoy los jornales de trabajo son más caros que los que tienen establecido el Estado, hoy por cortar un cuje de tabaco se paga siete pesos, 180 pesos el día de siembra de tabaco. Creo que deben esclarecer más sobre este nuevo impuesto, tal vez hacer una mesa redonda, recuerden que hay muchos campesinos a los que hay que explicar detalladamente.

FUENTE

<http://mesaredonda.cubadebate.cu/mesa-redonda/2018/02/08/dudas-y-aclaraciones-sobre-el-presupuesto-del-estado-cubano-en-el-2018-video/>

<http://www.youtube.com/watch?v=KkJxjTlwrtY>

Implementación del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas

Artículo
Arbitrado

Implantation of the Tax for the Approved Shedding of Residuals in River Basins.

MSC. YAHILY GARCÍA POMA

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

RESUMEN

El presente trabajo guarda relación con el Lineamiento No. 49, resultado de la actualización de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, aprobados en el VII Congreso del Partido Comunista de Cuba, ratificando la necesidad de perfeccionar la aplicación de estímulos fiscales que promuevan la protección del medio ambiente. El mismo aborda la implementación y gestión del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas, las limitaciones existentes en su implementación y gestión y aporta como herramienta un plan de acción que permite perfeccionar la aplicación del tributo.

Palabras claves: Impuestos, cuencas hidrográficas, residuales

ABSTRACT

The present work is related to Guideline No. 49, result of the updating of the Guidelines of the Economic and Social Policy of the Party and the Revolution, approved in the VII Congress of the Communist Party of Cuba, ratifying the need to improve the application of fiscal stimuli that promote the protection of the environment. It deals with the implementation and management of the Tax for the Approved Dumping of Residuals in Hydrographic Basins, the existing limitations in its implementation and management and provides as a tool an action plan that allows to improve the application of the tax.

Keywords: Taxes, watersheds, residuals

INTRODUCCIÓN

*"Una vez se agote el agua en el planeta,
ni lágrimas habrá para lamentarnos".*

Hermes Varillas Labrador.

La interacción permanente entre el hombre y la naturaleza provoca perjuicios a esta. La no corrección de estos daños afecta el desarrollo socio-económico, por lo que resulta de vital importancia el cuidado y preservación de los recursos naturales.

En Cuba la Ley No. 81 de 1997 del Medio Ambiente, establece los principios que rigen la política ambiental y las normas básicas para regular la gestión ambiental del Estado, a fin de proteger el medio ambiente y contribuir a alcanzar los objetivos del desarrollo sostenible del país.

En la Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano presentada en el VII Congreso del Partido Comunista de Cuba, en su Capítulo 1, punto 50, se habla de la sostenibilidad del socialismo, la cual está asociada al desarrollo, y requiere ritmos y estructuras de crecimiento de la economía que aseguren la prosperidad con justicia social, en armonía con el medio ambiente, la preservación de los recursos naturales y el patrimonio de la nación.

Para proteger los recursos naturales es usual la integración de las políticas ambientales con las fiscales. Con la incorporación de los intereses

medioambientales en la estructuración de diversas figuras tributarias, se utiliza el carácter regulador de las mismas con el objetivo de promover conductas favorables al entorno o mitigando las acciones perjudiciales al mismo.

En el VII Congreso del Partido Comunista de Cuba se aprobó la actualización de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, frutos de los acuerdos del VI Congreso, manteniéndose el mandato de perfeccionar la aplicación de estímulos fiscales que promuevan la protección del medio ambiente, lo que quedó registrado en el lineamiento número 49 agrupado bajo el título de Política Fiscal.

La Ley No. 113 "Del Sistema Tributario", del 12 de junio de 2013, dispone en la actual Ley Tributaria cinco tributos de corte medioambiental, entre ellos el Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas, que grava los actos de vertimiento de residuales en las cuencas hidrográficas del país, en los límites aprobados por las autoridades medioambientales y su objetivo es desestimular la contaminación y constituir un mecanismo de resarcimiento para contribuir a financiar los gastos para la

protección y conservación del medio ambiente.

El fin de este tributo no es recaudatorio, clasifica dentro de los impuestos extrafiscales, y su importancia radica en su carácter regulador, ya que como instrumento económico debe incidir en los entes contaminantes de las cuencas hidrográficas.

La implementación de este Impuesto comienza en el año 2014, para la cuenca hidrográfica que tributa a la Bahía de La Habana, previendo su extensión gradual a otras bahías y a las restantes cuencas hidrográficas del país. Las precisiones para este Impuestos son dadas en las leyes anuales del Presupuesto.

Este tributo se evalúa por primera vez, identificándose limitaciones en la aplicación y gestión del mismo motivadas por causas internas y externas que han

impedido la correcta conformación de la base imponible y el incumplimiento de la obligación tributaria de los obligados que se encuentran certificados, sin que se hayan realizado acciones fiscalizadoras tendientes al ordenamiento de esta situación. Además, no se conoce el impacto que ha tenido este tributo en la protección real de las cuencas.

Este trabajo resulta útil y novedoso por cuanto la tributación medioambiental es una temática de limitada experiencia en el ordenamiento tributario cubano y en pleno proceso de implementación. El mismo proporciona los elementos necesarios para el perfeccionamiento de la aplicación y gestión del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas, lo cual permitirá a futuro la extensión de este tributo al resto de las cuencas y bahías del país.

OBJETIVOS

- I. Evaluar la implementación y gestión del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.
- II. Elaborar un Plan de Acción para

perfeccionar la implementación y gestión del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.

DESARROLLO

Para evaluar la implementación y gestión del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas fueron revisados los archivos documentales existentes sobre este Impuesto en la Dirección de Política de Ingresos del Ministerio de Finanzas y

Precios, en la Oficina Nacional de Administración Tributaria y las delegaciones provinciales de Medio Ambiente y Recursos Hidráulicos, además de entrevistar un grupo de especialistas de estas Instituciones.

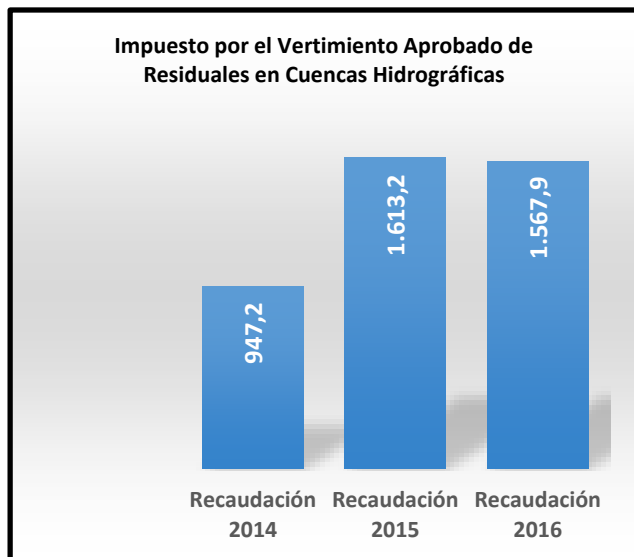
La evaluación realizada al

comportamiento recaudatorio del Impuesto muestra que la recaudación del 2014 para el 2015 se incrementa y disminuye en el 2016.

Gráfico No. 1:

Comportamiento de la recaudación del Impuesto por el vertimiento aprobado de residuales en Cuencas Hidrográficas. Años 2014-2016

UM:MP



FUENTE: INFORME DETALLADO DE LA RECAUDACIÓN, OFICINA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. AÑOS 2014-2016

De 69 entidades certificadas, realizaron el pago 30 entidades que representan el 43%. En el 2015, momento en que ya se encuentran certificadas las 99 entidades realizan el pago 40, que representan el 40% del potencial y en el 2016 donde se logran certificar todas las entidades (97), se abona el impuesto por 35 de ellas, que significan el 36% de las que debían de haber pagado, lo que demuestra incumplimiento en los pagos de este impuesto que se incrementan de un año a otro. Ello habla a favor de disminución de la recaudación por este concepto y la falta de gestión de este tributo.

Tabla No. 1:

Disciplina de pago del impuesto por el vertimiento aprobado de residuales en cuencas hidrográficas. Años 2014-2016.

Concepto	Años		
	2014	2015	2016
Cantidad de entidades certificadas y que están sujetas al pago del tributo	69	99	97
Cantidad de entidades que han pagado el tributo	30	40	35

FUENTE: INFORME DETALLADO DE LA RECAUDACIÓN, OFICINA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AÑOS 2014-2016

Se observa también que existen retrasos en la emisión de las certificaciones por las autoridades competentes (delegaciones provinciales de Medio Ambiente y Recursos Hidráulicos). Esto ha dado al traste en que, al cierre del año 2014 de un potencial de 99 entidades a certificar, se habían certificado 69, quedando pendiente 30, que fueron certificadas en el año 2015. En el año 2016, las 99 entidades potenciales se convierten en 97, pues dos ya no existen. Estas se logran certificar completamente.

Tabla No. 2:

Comportamiento de las certificaciones emitidas por las delegaciones provinciales del CITMA y el INRH en La Habana. Años 2014-2016.

Concepto	Años		
	2014	2015	2016
Potencial de entidades que vierten	99	99	97
Cantidad de entidades certificadas	69	30*	97

FUENTE: INFORMACIÓN DE LAS CERTIFICACIONES OBTENIDA DE LAS DELEGACIONES PROVINCIALES DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS HIDRÁULICOS. AÑOS 2014-2016

Al profundizar en el contenido de la certificación que se prepara por las delegaciones provinciales de Medio Ambiente y Recursos Hidráulicos y que es utilizada para el cálculo del Impuesto, se constató que no se ajusta totalmente a lo establecido en la Ley Tributaria, pues no se reconoce el nivel real de vertimiento ni su agresividad.

En su defecto, para calcular el nivel de vertimiento que se utiliza para determinar el monto a pagar por el impuesto, se multiplica el consumo real de agua de estas entidades por un 80%. Este porcentaje se ha tomado en base al criterio internacional que se tiene que aproximadamente entre el 70% y el 80% del agua utilizada se convierte en residual.

La agresividad del vertimiento tampoco es declarada por cuanto este dato no es gestionado por las entidades, ya que no tienen caracterizado sus residuales.

Ello demuestra que la decisión de implementar el tributo fue aprobada sin que existieran las condiciones reales para cumplir de inmediato con lo que regula la Ley Tributaria referente a la constitución de la base imponible del Impuesto.

Se constató que no existe conciliación ni retroalimentación entre las autoridades ambientales y la Administración Tributaria provocando que existan entidades realizando vertimientos y no cuenten con certificación, entidades que contando con la certificación no lo pagan el tributo o lo hacen extemporáneamente, que existan niveles de recaudación por este concepto

sin que se haya fijado previamente la obligación por la Administración Tributaria, que esta desconozca el potencial de entidades que vierten y que solo gestione los impuestos de las entidades que han presentado la certificación a esa instancia.

Partiendo de las debilidades que tiene la Administración Tributaria para gestionar este tributo, no existe percepción de riesgo en las entidades que incumplen sus obligaciones tributarias.

No está incluido este impuesto en el Manual de Procedimientos de Gestión de Obligaciones de la Oficina Nacional de la Administración Tributaria y no existe guía de auditoría para este tributo, nunca ha sido fiscalizado.

Hay que destacar además que se desconoce si con la aplicación de este impuesto se reducen realmente los daños a las cuencas hidrográficas, y si resulta un mecanismo de resarcimiento para contribuir a financiar los gastos para la protección y conservación del medio ambiente, tal y como se prevé en la Ley Tributaria.

Teniendo en cuenta lo anterior se identificaron las causas que incidían en estos resultados las cuales se han clasificado en internas y externas.

Causas Internas:

- a) Poco tiempo transcurrido desde la implementación del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas.

- b) Falta de sistematización en el monitoreo de los resultados de la aplicación del tributo.
- c) Procedimientos de la Administración Tributaria que no incluyen este Impuesto.
- d) No existe guía de auditoría para el tributo.
- e) No existe conciliación ni retroalimentación de la Administración Tributaria con las autoridades ambientales.
- f) Desconocimiento de la Administración Tributaria del potencial de entidades vertedoras, aun cuando esta información está en poder de las autoridades ambientales, originado por la falta de retroalimentación.
- g) Fluctuación del personal en la Administración Tributaria, que propicia la falta de preparación para la gestión del tributo.

Causas Externas:

- a) Dificultad para realizar la caracterización de los residuales.
- b) No se gestionan los niveles de agresividad.
- c) Falta de equipos en las entidades para medir el volumen real de vertimiento.
- d) Las certificaciones se emiten de manera dual, donde la Delegación Provincial de Medio Ambiente depende de la Delegación Provincial de Recursos Hidráulicos para que le proporcione el dato del consumo real de agua de las entidades que vierten directo a la bahía de La Habana.

- e) No todas las entidades recogen oportunamente las certificaciones que permiten pagar el impuesto.

No obstante a lo anterior y conociendo que existen limitaciones objetivas en la implementación y gestión de este tributo, es superior la necesidad de su correcta aplicación conforme a lo que prevé la Ley Tributaria, pues ello garantiza que el mismo cumpla el objetivo por el que ha sido instaurado, la protección al recurso natural, tema tratado por el país con un grado de prioridad alto, por el impacto que tiene en el desarrollo sostenible, ya que no se puede deslindar el desarrollo económico del aspecto ambiental.

Se considera que existe voluntad política para la aplicación adecuada de este Impuesto y eso lo demuestran nuestras las normas legales vigentes en materia tributaria y presupuestaria que legislan sobre el tributo. Habría que trabajar en el perfeccionamiento de su implementación y gestión.

Una vez identificadas las causas del problema se ha elaborado como salida a esta problemática un Plan de Acción que permite perfeccionar la implementación y gestión del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas,

Dicho Plan concibe cuatro objetivos generales:

- 1- Llevar a la base imponible del tributo el vertimiento real de residuales y su nivel de agresividad, tal y como lo prevé la Ley Tributaria.

- 2- Optimizar la emisión de certificaciones y el control de la recaudación del tributo.
- 3- Implementar mecanismos de retroalimentación con las autoridades ambientales que permitan evaluar la eficacia del tributo.
- 4- Realizar acciones de capacitación y divulgación dirigidas a las entidades que vierten y los especialistas tributarios.

A su vez estos objetivos generales han sido desagregados en 17 acciones específicas que se prevé permitan arribar al estado deseado, las que se muestran a continuación:

1. Llevar a la base imponible del tributo el vertimiento real de residuales y su nivel de agresividad, tal y como lo prevé la Ley Tributaria.
 - 1.1. Velar por el cumplimiento de la Norma Cubana 27:2012 de Vertimiento de aguas residuales a las aguas terrestres y al alcantarillado y la Norma Cubana 521: 2007 de Vertimiento de aguas residuales a la zona costera y aguas marinas- Especificaciones.
 - 1.2. Establecer con carácter obligatorio la caracterización de los residuales.
 - 1.3. Gestionar por las entidades que vierten, la caracterización de los residuales con los laboratorios existentes en el país.
 - 1.4. Gestionar por las entidades que vierten la determinación de la agresividad del vertimiento (Tienen que estar caracterizados los

residuales para ello).

- 1.5. Incorporar en el plan de inversiones la adquisición de equipos y/u obras hidrométricas para medir el vertimiento real de residuales.
2. Optimizar la emisión de certificaciones y el control de la recaudación del tributo.
 - 2.1. En tanto no sea posible llevar a la base imponible del tributo el nivel de vertimiento real y su agresividad, la Delegación Provincial de Recursos Hidráulicos enviará oportunamente a la Delegación Provincial de Medio Ambiente los volúmenes de residuales líquidos vertidos, que es igual a los volúmenes reales consumido en el periodo por el 80% y esto llevado a metros cúbicos por día.
 - 2.2. Realizar reuniones al final de cada trimestre del año entre la ONAT Provincial y las delegaciones provinciales de La Habana de Medio Ambiente y Recursos Hidráulicos para conciliar las certificaciones emitidas, que tendrán vigencia durante dos años, así como la disciplina de pago del Impuesto.
 - 2.3. Terminado cada trimestre verificar por la ONAT los niveles de cumplimiento de la recaudación del tributo según la información conciliada de las certificaciones.

- 2.4. Adoptar medidas correctivas por parte de las delegaciones provinciales de La Habana de Medio Ambiente y Recursos Hidráulicos con aquellas entidades que no recojan sus certificaciones oportunamente.
- 2.5. Incluir este tributo en el Manual de Instrucciones y Procedimientos de Gestión de Obligaciones de la Oficina Nacional de la Administración Tributaria.
- 2.6. Elaborar por la Administración Tributaria la guía de auditoría de este impuesto e incluirlo en los planes de fiscalización.
3. Implementar mecanismos de retroalimentación con las autoridades ambientales que permitan evaluar la eficacia del tributo.
 - 3.1. Entregar por la Delegación Provincial de Medio Ambiente en el primer trimestre del año a la ONAT Provincial y a la Delegación Provincial de Recursos Hidráulicos el potencial de entidades que vierten.
 - 3.2. Informar por la ONAT Provincial en el mes de abril a las oficinas municipales municipios el potencial de entidades que vierten.
 - 3.3. El Ministerio de Ciencia Tecnología y Medio Ambiente informará al Ministerio de Finanzas y Precios en el primer trimestre de cada año, el impacto de la aplicación del tributo en función de conocer:
 - a) Si han disminuido los niveles de vertimiento a la cuenca
 - b) Si han disminuido niveles de agresividad de los mismos.
 - c) Si la penalización con el impuesto es eficaz desde el punto de vista regulador.
 - d) Cuánto se ha invertido para la protección y conservación de las cuencas.
4. Realizar acciones de capacitación y divulgación dirigidas a las entidades que vierten y los especialistas tributarios.
 - 4.1. Organizar por el Ministerio de Ciencia Tecnología y Medio Ambiente, con la participación del Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos y la Oficina Nacional de Administración Tributaria, un taller anual sobre el Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas donde participen todas las entidades identificadas que viertan residuos en las zonas señaladas en la legislación vigente, con el fin de mantenerlos informados y que ganen en conciencia sobre la importancia de abonar este tributo.
 - 4.2. Potenciar la divulgación del Impuesto. Hacer sueltos e instructivos explicando la forma de tributar.
 - 4.3. Impartir por la Oficina Nacional de Administración Tributaria, capacitaciones anuales donde se

aborde este impuesto, dirigidas a preparar los especialistas tributarios de nuevo ingreso en las oficinas municipales.

En la ejecución y cumplimiento del Plan de Acción propuesto están involucrados el Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente, el Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos, así como sus correspondientes delegaciones provinciales en La Habana, la Administración Tributaria en sus tres instancias, nacional, provincial y municipal, el Ministerio de Finanzas y

Precios y las entidades que vierten residuos en las cuencas hidrográficas Tadeo, Martín Pérez, Luyanó y la Bahía de La Habana.

Para el diseño de las acciones que forman parte del Plan de Acción se tuvieron en cuenta las causas que limitan la implementación y gestión de este impuesto a modo de que todas tengan propuesta de solución. Continuación se muestra el mismo con asignación de responsables por tareas y plazos para su cumplimiento.

Objetivo # 1 Llevar a la base imponible del tributo el vertimiento real de residuales y su nivel de agresividad, tal y como lo prevé la Ley Tributaria.

Alcance: INRH, CITMA, entidades vertedoras.

No.	Acción	Recursos	Factores Involucrados	Responsables	Plazos	Indicadores de Evaluación	Ajustes
1.1	Velar por el cumplimiento de la Norma Cubana 27:2012 de Vertimiento de aguas residuales a las aguas terrestres y al alcantarillado y la Norma Cubana 521: 2007 de Vertimiento de aguas residuales a la zona costera y aguas marinas-Especificaciones.	Recursos Humanos	CITMA, INRH, entidades vertedoras.	CITMA, INRH	2018	Otorgamiento de permisos de vertimiento.	
1.2	Establecer con carácter obligatorio la caracterización de los residuales.	Recursos humanos	INRH, CITMA Entidades vertedoras	INRH, CITMA	2018	Normativa que regule la obligatoriedad para caracterizar residuales.	
1.3	Gestionar por las entidades que vierten la caracterización de los residuales con los laboratorios existentes en el país.	Recursos humanos y materiales para contratar el servicio	Entidades vertedoras	INRH, CITMA	2018	Caracterización de los residuales de todas las entidades que vierten.	

1.4	Gestionar por las entidades que vierten la determinación de la agresividad del vertimiento. (Tienen que estar caracterizados los residuales para ello)	Recursos Humanos y materiales (Tienen que estar caracterizados los residuales para ello)	CITMA, INRH, entidades vertedoras	CITMA, INRH	2018	Conocer por las entidades el nivel de agresividad del residuo.	
1.5	Incorporar en el plan de inversiones la adquisición de equipos y/u obras hidrométricas para medir el vertimiento real de residuales.	Recursos materiales	Entidades vertedoras	CITMA, INRH	2018	Materializar las inversiones y comprar los equipos de medición para los vertimientos.	

Objetivo # 2 Optimizar la emisión de certificaciones y el control de la recaudación del tributo.

Alcance: ONAT, INRH, CITMA y sus respectivas delegaciones provinciales

No.	Acción	Factores Involucrados	Responsables	Plazos	Indicadores de Evaluación	Ajustes	
2.1	En tanto no sea posible llevar a la base imponible del tributo el nivel de vertimiento real y su agresividad, la Delegación Provincial de Recursos Hidráulicos enviará oportunamente a la Delegación Provincial de Medio Ambiente En tanto no sea posible llevar a la base imponible del tributo el nivel de vertimiento real y su agresividad, la Delegación Provincial de Recursos Hidráulicos enviará oportunamente a la Delegación Provincial de Medio Ambiente los volúmenes de residuales líquidos vertidos, que es igual a los volúmenes reales consumido en el periodo por el 80% y esto llevado a metros cúbicos por día.	Recursos Humanos	Delegaciones provinciales de La Habana del CITMA y INRH	INRH	Permanente	Emisión de las certificaciones en tiempo	

2.2	Realizar reuniones al final de cada trimestre del año entre la ONAT Provincial y las delegaciones provinciales de La Habana de Recursos Hidráulicos y Medio Ambiente para conciliar las certificaciones emitidas, que tendrán vigencia durante dos años, así como la disciplina de pago del Impuesto.	Recursos Humanos	ONAT Provincial y delegaciones provinciales de La Habana de Recursos Hidráulicos y Medio Ambiente	ONAT Provincial	2018	Conciliada las certificaciones	
2.3	Terminado cada trimestre verificar por la ONAT los niveles de cumplimiento de la recaudación del tributo según la información conciliada de las certificaciones. real de vertimiento	Recursos Humanos	ONAT	ONAT	2018	Análisis del cumplimiento de la recaudación del impuesto	
2.4	Adoptar medidas correctivas por parte de las delegaciones provinciales de La Habana de Medio Ambiente y Recursos Hidráulicos con aquellas entidades que no recojan sus certificaciones oportunamente.	Recursos Humanos	Delegaciones provinciales de La Habana del CITMA y INRH	INRH, CITMA.	Inmediato	Entregadas a las entidades vertedoras en el tiempo requerido las certificaciones	
2.5	Incluir este tributo en el Manual de Instrucciones y Procedimientos de Gestión de Obligaciones de la Oficina Nacional de la Administración Tributaria.	Recursos Humanos	ONAT	ONAT	Inmediato	Procedimientos de la ONAT que incluyan el tributo	
2.6	Elaborar por la Administración Tributaria la guía de auditoría de este impuesto e incluirlo en los planes de fiscalización.	Recursos Humanos	ONAT	ONAT	Inmediato	Elaborada la guía de auditoría para el impuesto e incluido en el plan de fiscalización del año 2018	

Objetivo # 3 Implementar mecanismos de retroalimentación con las autoridades ambientales que permitan evaluar la eficacia del tributo							
Objetivo # 4 Realizar acciones de capacitación con las entidades que vierten y los especialistas tributarios							
Alcance: ONAT, INRH, CITMA, MFP							
Alcance: INRH, CITMA, entidades vertedoras, ONAT Nivel Central y oficinas municipales							
No. No.	Acción	Recursos	Factores Involucrados	Responsables	Plazos	Indicadores de Evaluación	Ajustes
3.1	Entregar por la Delegación Provincial de Medio Ambiente en el primer trimestre del año a la ONAT Provincial y a la Delegación Provincial del Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos y la Oficina Nacional de Administración Tributaria, un taller anual sobre el Impuesto de Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas donde participen todas las entidades identificadas que viertan residuos en las zonas señaladas en la legislación vigente, con el fin de mantenerlos informados y que ganen en conciencia informará al Ministerio de Finanzas y Precios en el primer trimestre de cada año, el	Recursos Humanos	Delegaciones provinciales de CITMA, INRH, ONAT Nivel Central, Recursos Hidráulicos, entidades vertedoras, ONAT Provincial	Delegación Provincial de Recursos Hidráulicos	2018	Conocido por la ONAT provincial en el primer trimestre del año, el potencial de entidades que vierten	
3.2	Informar por la ONAT Provincial en el mes de abril a las oficinas municipales el potencial de entidades que vierten	Recursos Humanos	ONAT Provincial, oficinas municipales ONAT	ONAT Provincial	2018	Conocido por la oficinas municipales de la ONAT en el mes de abril el potencial de entidades que vierten	
3.3	El Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente informará al Ministerio de Finanzas y Precios en el primer trimestre de cada año, el	Recursos Humanos	CITMA, MFP	CITMA	2018	Conocido por el MFP el impacto de la aplicación del impuesto	
4.2	Potenciar la divulgación del tributo en función de conocer: -Si han disminuido los niveles de vertimiento a la cuenca forma de tributar. -Si han disminuido niveles de agresividad de los mismos. -Si la penalización con el impuesto es eficaz desde el punto de vista regulador.	Recursos Humanos	ONAT Nivel Central	ONAT Nivel Central	2018	Mayor divulgación del tributo. Confeccionado sueltos e instructivos con la forma de tributar	
4.3	Impartir por la Oficina Nacional de Administración Tributaria, capacitaciones anuales donde se aborde este impuesto, dirigidas a preparar los especialistas tributarios de	Recursos Humanos	ONAT Nivel Central y oficinas municipales	ONAT Nivel Central	2018	Impartida la capacitación anual	

nuevo ingreso en las oficinas municipales, así como hacer sueltos, instructivos explicándola forma de tributar.						
---	--	--	--	--	--	--

CONCLUSIONES

1. El Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas no se está aplicando según lo establecido en la Ley Tributaria en cuanto a formación de la base imponible ni es gestionado adecuadamente por la Administración Tributaria.
2. Tomando en consideración las causas que limitan la implementación y gestión del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas se propone un Plan de Acción con el objetivo de solucionar esta problemática.
3. Crear un Grupo de Trabajo constituido por el Ministerio de Finanzas y Precios, la Oficina Nacional de Administración Tributaria, el Ministerio de Ciencia Tecnología y Medio Ambiente y el Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos, con el fin de monitorear la ejecución del Plan de Acción propuesto.

CITAS

Asamblea Nacional del Poder Popular. (1981). *Ley No. 33 De Protección del Medio Ambiente y del Uso Racional de los Recursos Naturales*. La Habana, Cuba.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (1997). *Ley No. 81 Del Medio Ambiente*. Ciudad de La Habana, Cuba.

Asamblea Nacional del Poder Popular. (2003). *Constitución de la República de Cuba* (Extraordinaria No. 3 de 31 de enero de 2003 ed.). La Habana: Gaceta Oficial de la República de Cuba.

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.

Desafíos y propuestas para una implementación más efectiva de instrumentos económicos en la gestión ambiental de América Latina y el Caribe. (2000). *XII Reunión del Foro de Ministros de Medio Ambiente de América Latina y el Caribe*. Barbados.

García Poma, Y. (2017). Plan de acción para perfeccionar la implementación y gestión del Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas. *Trabajo Final de la Especialidad en Administración Tributaria*. La Habana, Cuba: Facultad de Contabilidad y Finanzas, Universidad de La Habana.

- Garrido Vázquez, R. J. (2003). *Estudio de caso: Cuba. Aplicación de instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental*. Serie 60 medio Ambiente y Desarrollo, Publicación de las Naciones Unidas LC/L.1791-P.
- Martínez Gómez , D. (2011). Evaluación de la Gestión Tributaria en la ONAT del municipio Colombia. *Trabajo de Diploma*. Las Tunas, Cuba: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Las Tunas.
- Oficina Nacional de Normalización. (2007). *Norma Cubana 521: 2007 de Vertimiento de aguas residuales a la zona costera y aguas marinas- Especificaciones*. Oficina Nacional de Normalización.
- Oficina Nacional de Normalización. (2012). *Norma Cubana 27:2012 de Vertimiento de aguas residuales a las aguas terrestres y al alcantarillado* . La Habana: Oficina Nacional de Normalización.
- PROFAFOR Latinoamérica. (s.f.). Recuperado el 12 de mayo de 2017, de <http://www.profafor.com/CeroCarbono26.pdf>
- Rosembuj , T. (1995). *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Ed. Marcial Pons.
- Salassa Boix , R. (2013). *Cuestiones elementales de los tributos medioambientales*.
- Villar Ezcurra , M. (2003). Desarrollo sostenible y tributos ambientales. *Crónica Tributaria* (107), 123-137.
- Yacolca Estares , D. I. (2013). *Reforma Fiscal Verde para Sudamérica*. Madric: V Edición de la Beca de Investigación.

DATOS DEL AUTOR

YAHILY GARCÍA POMA

Licenciada en Contabilidad y Finanzas, cursó la especialidad de postgrado en Administración Tributaria en la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana. Es miembro de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba, ha participado en eventos de la ANEC obteniendo la calificación de Relevante. Laboró como jefa de departamento de Aranceles y actualmente se desempeña como Directora de Política de Ingresos del Ministerio de Finanzas y Precios.

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de

2018

Procedimiento para el registro contable en las cuentas del Grupo Capital

Artículo
Arbitrado

Procedure for the accounting record in the accounts of the Capital Group

MSC. ANA LYDIA GIL HERNÁNDEZ¹

MSC. SOLANGE PÉREZ GÓMEZ²

MSC. JUAN CARLOS VÁZQUEZ ÁVILA³

¹Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba analydia.gil@mfp.gob.cu
Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana Cuba.

²Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba solangem.perez@mfp.gob.cu

³Consultores Asociados S.A., CONAS, Cuba juanca@conas.cu
5ta. Avenida No.2201, esquina a 22, Miramar, La Habana, Cuba

RESUMEN

El objetivo de este trabajo, es elaborar un procedimiento financiero y contable para las cuentas del Grupo Capital, desde la constitución, hasta la liquidación de las sociedades mercantiles, que sirva de guía y consulta a dichas entidades.

Palabras claves: acciones, sociedad mercantil, capital

ABSTRACT

The objective of this work is to develop a financial and accounting procedure for the accounts of the Capital Group, from the constitution until the liquidation of the mercantile companies, which serves as a guide and consultation to said entities.

Keywords: shares, mercantile society, capital

INTRODUCCIÓN

En la década de los años 90 del pasado siglo, con la apertura de nuestro País a la inversión extranjera, se constituyeron numerosas sociedades mercantiles con capital ciento por ciento (100 %) cubano y con capital mixto; así como, contratos de asociación económica internacional, los que se rigieron en materia contable y financiera, por la experiencia acumulada por varios contadores que habían trabajado en la época del capitalismo en Cuba, por la práctica internacional y por lo regulado al respecto en el Código de Comercio de Cuba promulgado en 28 de enero de 1886 y vigente en Cuba desde primero de mayo del mismo año hasta la actualidad, al no existir un documento legal que sirviera de referencia a estas entidades, para el tratamiento financiero y contable de las cuentas del grupo capital, ni tampoco ser objeto de estudio en la carrera de Contabilidad y Finanzas en aquellos años.

En la actualidad, con la promulgación de la nueva Ley de Inversión Extranjera, la creación de la Zona Especial de Desarrollo Mariel y otras zonas y actividades en que interviene la inversión extranjera, se continúan constituyendo sociedades mercantiles cubanas, empresas mixtas y contratos de AEI, sin que todavía exista un documento legal que defina el procedimiento financiero y contable a seguir, desde su constitución, hasta su liquidación; aunque ya estos temas sí forman parte de los planes de estudios de la carrera de Contabilidad y Finanzas.

PROCEDIMIENTO CONTABLE A SEGUIR CON LAS CUENTAS DEL GRUPO CAPITAL

I. PROPOSITO

1. Establecer procedimiento para el registro contable societario; así como los elementos de control interno, relacionado con las operaciones de las cuentas de capital en las sociedades mercantil radicadas en el territorio nacional.

II. ALCANCE

2. El presente Procedimiento es de aplicación a todas las sociedades mercantiles cubanas, en lo adelante, las sociedades mercantiles.

III. DEFINICIONES GENERALES

3. Se entienden en este procedimiento las siguientes definiciones como:
 - **Acción:** Representa la parte alícuota del Capital de una sociedad. Derechos que adquiere el poseedor de la misma a la participación en los beneficios de una empresa¹
 - **Acciones nominativas:** Son aquellas en las que figura el nombre del titular, único facultado para ejercitar los derechos y obligaciones inherentes a las mismas². Las acciones nominativas

¹ Diccionario de economía y empresa. Ediciones Gestión, S.A., año 2000. Autores: Jean-Paul Paulet y Eliseo Santandreu.

² Ídem.

deberán estar inscritas en un libro que llevará al efecto la Compañía, en el cual se anotarán sus sucesivas transferencias³. Se emiten en original y copia.

- **Capital Social Autorizado:** Representa el límite del aporte de los accionistas para la creación de una sociedad mercantil y que no necesariamente tiene que corresponderse con el Patrimonio efectivo de la entidad y debe quedar explícitamente definido en la Escritura de Constitución. Constituye, además, la cifra máxima contra la cual pueden emitirse las Acciones, previa aprobación expresa de la Junta General de Accionistas⁴.
- **Capital Contable o Patrimonio Neto:** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- **Capital Suscrito y Pagado:** Es la parte del Capital Social Autorizado que está representado por las Acciones suscritas y desembolsadas. Se determina deduciendo al saldo de la cuenta Capital Social Autorizado, el saldo de la cuenta Acciones por Emitir, consignadas en el Estado de Situación.

³ Código de Comercio. 1985 y posteriores modificaciones. Consultor Electrónico. DISAIC. Artículos

⁴ En el caso de las sociedades mercantiles de capital mixto, deben además ser “establecidas en la autorización” en la que se aprueba, por la autoridad de gobierno facultada. Ley Nro. 118 De la Inversión Extranjera. Artículo 14.2.

IV. CLASIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES POR MODALIDAD DE INVERSIÓN.

4. A los efectos del presente procedimiento sociedades son:
 - a) Empresa Mixta.
 - b) Empresa de capital 100 % extranjero.
 - c) Empresa de capital 100 % cubano. (incluye, además de las Sociedades Anónimas, las Sociedades civiles adscritas al Ministerio de Justicia)
5. Las sociedades descritas en los incisos a y b del párrafo anterior, constituyen sociedades que se rigen por la Ley Nro. 118 de la Inversión extranjera, en adición al Código de Comercio vigente, a efecto del presente procedimiento, el tratamiento contable tendrá en cuenta esa particularidad.
6. Para las Empresas de capital 100 % extranjero que se autoricen a invertir en el país mediante la constitución de una sucursal al amparo de la Ley 118, los procedimientos a aplicar estarán en función de la **autorización**⁵,

V. CONSTITUCIÓN DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS.

7. La creación de una sociedad mercantil lleva implícito, entre otros aspectos, la determinación

⁵ Ley 118 de la Inversión Extranjera, Artículo 2 inciso b) **Autorización:** “*título habilitante expedido por el Consejo de Ministros o por el jefe del organismo de la Administración Central del Estado en el que se delegue, para la realización de alguna de las modalidades de inversión extranjera previstas en esta Ley.*”

del Capital Social Autorizado en la Escritura de Constitución, el que se calcula por los Activos invertidos por los accionistas al inicio, los compromisos futuros de capital, más los aumentos futuros proyectados, lo que no implica que se pongan en circulación todas las acciones.

8. Los pasos para la constitución de una sociedad mercantil, cualquiera que sea su forma de propiedad son:

- i. **Autorización** administrativa del órgano con la facultad de aprobación⁶.
- ii. Constitución ante notario de la Notaría Especial del Ministerio de Justicia, elevando a público los estatutos y en el caso de las empresas mixtas, el convenio de asociación.
- iii. Inscripción en el registro mercantil
- iv. Apertura de la contabilidad de la sociedad (**paso contable Nro. 1**)
- v. Apertura de las cuentas de banco definitivas de la sociedad⁷ y entrada del

⁶ Ministerio de Economía para las Sociedades Mercantiles, Ministerio de Justicia para las Sociedades Civiles de Servicios y los regulados en la Ley Nro. 118 de Inversión extranjera y el Decreto Ley Nro. 313 de la Zona Especial de Desarrollo del Mariel, los que previo cumplimiento de un proceso de fundamentación y cumplimiento de requisitos formales, diferentes para cada una de las modalidades de sociedad y tipo de propiedad.

⁷ Banco Central de Cuba, La Resolución No. 46 del año 2014 establece la obligación de las sociedades de abrir una cuenta de depósitos a la vista destinada a recibir fondos en pesos cubanos o en moneda libremente convertible, según corresponda. La Ley 118 establece condiciones similares para la inversión extranjera.

efectivo por la compra de acciones (**paso contable Nro. 2**).

- vi. Aporte de activos a la sociedad como pago por las acciones (**paso contable Nro. 3**)
 - vii. Aporte de activos a la sociedad como financiamiento no reembolsable (**paso contable Nro. 4**)
 - viii. Aporte de activos a la sociedad como financiamiento reembolsable (**paso contable Nro. 5**)
 - ix. Inicio de las operaciones económica y financieras de la sociedad. (**paso contable Nro. 6**)
9. Se consideran como activos invertidos por los accionistas en la constitución de una sociedad mercantil, los siguientes:
- i. Efectivo (billetes y monedas metálicas)⁸
 - ii. Inventarios (materias primas, piezas de repuesto, etc.)
 - iii. Activos Fijos Tangibles (edificios, maquinarias, equipos, mobiliario, etc.)
 - iv. Activos Fijos Intangibles (derecho de superficie, derecho de usufructo, derechos de propiedad intelectual, etc.).
 - v. otros bienes y derechos.

10. Los aportes que no sean en moneda libremente convertible, se valoran en dicha moneda en correspondencia con la Ley de Inversión Extranjera.

⁸ Ley 118 establece “en el caso del inversionista extranjero es en moneda libremente convertible”

11. El Secretario Letrado o el Tesorero responsable de las finanzas de la sociedad, una vez recibido el pago de las acciones que han sido suscritas, emite en original y copia, las acciones Nominativas, las que son aprobadas por la máxima dirección administrativa de la sociedad, y registradas por el secretario letrado en el libro registro de acciones emitidas.
12. El original de las Acciones Nominativas emitidas y puestas en circulación, se depositan en la Secretaría del Banco Central de Cuba, el que emite el Certificado de Depósito de las Acciones, que es el documento primario que sustenta la contabilización del Capital Suscrito y Pagado, por lo que debe constar en el área contable de cada sociedad mercantil.
13. Las Cuentas del Grupo Capital que deben operar las sociedades mercantiles, son las establecidas en el **Nomenclador de Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario**, establecido por el Ministerio de Finanzas y Precios, y su exposición en el Estado de Situación, es el definido en las Normas de Valoración y Exposición establecidas por el propio Ministerio.
14. Cuando el valor en libros de los Activos Fijos Tangibles considerados como aporte del Capital Social Autorizado, no se corresponda con el valor justo de mercado existente en el momento del aporte, se deberá realizar el avalúo de los mismos, contratando para ello a las entidades autorizadas por el Ministerio de Finanzas y Precios. Las sociedades constituidas al amparo de la Ley de Inversión extranjera, están obligadas a la realización de avalúos o valoraciones bajo métodos acordados libremente, valores deben ser certificados por entidades autorizadas por el Ministerio de Finanzas y Precios.
15. Los Presidentes Ejecutivos de las sociedades mercantiles presentarán a las Juntas de Accionistas, la Certificación del Avalúo de dichos activos emitida por la Dirección de Patrimonio del Estado del MFP, a fin de que sea aprobado el registro contable que de ello se derive.
16. Pagos aplazados del capital.
 - a. Los accionistas de una sociedad de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio, pueden fijar plazos de pagos del capital de acuerdo a las necesidades de financiación de la empresa, estos plazos forman parte de los acuerdos societarios y se establecen en los estatutos.
 - b. La suscripción de las acciones se realiza con independencia de cualquier acuerdo establecido con relación al pago de las mismas.
 - c. El pago parcial de las acciones genera una deuda de los socios

ante la sociedad por la parte del capital suscrito y no desembolsado, y se denomina **Dividendos pasivos**.

- d. La deuda por Dividendos pasivos no puede ser condonada y ésta puede originarse en la constitución de la Sociedad o en las sucesivas ampliaciones del Capital social.

- e. Los accionistas de la Sociedad en los estatutos deben dejar evidencia del cronograma de pago pactado, a efecto de que éste constituya el documento primario para el control contable de los dividendos pasivos fijados, así como del saldo fijado en la cuenta acciones por emitir.

17. Procedimiento contable

- a. Al crearse una sociedad mercantil y registrarse el Capital Social Autorizado definido por los accionistas y/o realizarse nuevas aportaciones (paso contable Nro. 1):

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
604 a 606		Acciones por Emitir		XXX.XX	
601 a 603		Capital Social Autorizado			XXX.XX
610		Subscriptores de Acciones		XXX.XX	
607 a 609		Acciones Suscritas			XXX.XX

- b. Al suscribir y pagar las acciones pagadas mediante cualquiera de los activos previstos en los acuerdos societarios, incluido los depósitos previos establecidos por el BCC, (**paso contable Nro. 2**) y la recepción de los documentos que validan la libre disposición de los activos recibidos como pago de los accionistas por las acciones suscritas previamente (**paso contable Nro. 3**):

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
109 a 119		Cuentas de Banco y en Otras Instituciones ⁹		X.XX	
XXX		Cuentas de Activos que correspondan ¹⁰		XX.XX	
607 a 609		Acciones Suscritas		XXX.XX	
604 a 606		Acciones por Emitir			XXX.XX
610		Subscriptores de Acciones			XXX.XX

⁹ Los activos recibidos a partir de este momento transitan su existencia económica independientes de las cuentas de capital, incluido activos con vida útil limitada a un periodo inferior de la vida societaria autorizada.

¹⁰ Los activos recibidos a partir de este momento transitan su existencia económica independientes de las cuentas de capital, incluido activos con vida útil limitada a un periodo inferior de la vida societaria autorizada.

- c. Al suscribir y pagar las acciones pagadas mediante cualquiera de los activos previstos en los acuerdos societarios, éstos activos trascorrirán **su vida económica de forma independiente al de la fuente financiera que lo originó**, ya sea como parte del pago de las acciones o financiado exigible a la empresa, aportado por los socios o el Estado, a través de la firma de contratos de financiamiento.
- d. En todos los casos los activos recibidos, sean dinerarios o no, a los efectos del cumplimiento de lo descrito en el párrafo anterior, aplicaran las tasas de amortización y depreciación, según sea el caso, en función de las regulaciones establecidas en las normas contables que le sean aplicables, teniendo en cuenta su vida útil estimada

- o establecida por la autorización.
- e. En el caso de activos intangibles, por derechos reales otorgados, cuya vida útil autorizada, esté claramente determinada con término de vigencia, esta transcurrirá aplicando el método de línea recta, a partir y desde el momento de la autorización y hasta la fecha en que finiquite el referido derecho. En el caso particular de que éstos coincidan con la vida societaria de la empresa, la amortización se inicia a partir de la inscripción de constitución de la empresa en el registro mercantil.
- f. A los efectos del registro contable, de aportes de la adquisición inicial de activos no dinerarios, de los referidos en los incisos c al e, los asientos se realizarán de la siguiente forma:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
XXX		Cuentas de Activos que correspondan ¹¹		XX.XX	
525 a 532		Obligaciones a Largo Plazo			XXX.XX

¹¹ Los activos recibidos a partir de este momento transitan su existencia económica independientes de las cuentas de capital, incluido activos con vida útil limitada a un periodo inferior de la vida societaria autorizada.

- | | |
|---|--|
| <p>a. La operatoria de la cuenta de obligaciones a Largo Plazo, se registrá por lo establecido en el uso y contenido establecido por el Ministerio de Finanzas y Precios, y que establece a reclasificación a corto plazo de las partidas cuya obligación se vence el ejercicio inmediato posterior al del cierre en que se refieran los estados financieros que se emiten, se deben analizar por las subcuentas establecidas y por acreedores.</p> <p>18. Los Aportes relacionados con la propiedad intelectual deben cumplimentar los requisitos establecidos en esa materia, especialmente:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Transmisibilidadb. Posibilidad de valoración económica | <ul style="list-style-type: none">c. Susceptibles a figurar en el Balanced. Adecuada al objeto de la sociedad <p>19. Con independencia de su registro como intangibles, estos pueden ser aportados mediante dos formas jurídicas fundamentales:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Aportación a título de propiedad: En este caso deja de ser titularidad del socio aportante para pasar a ser de la nueva sociedad. Esto se realiza mediante un Contrato de Cesión, en este caso el activo pudiera tener vida útil indefinida.b. Aportación a título de uso: Esta transmisión es mediante un Contrato de licencia, anexo al Convenio de Asociación, este intangible tendría vida útil finita, por el termino de vigencia pactado. |
|---|--|

VI. MODIFICACIÓN DEL ESTATUTO, AUMENTO Y REDUCCIÓN DE CAPITAL.

- | | |
|---|--|
| <p>20. En correspondencia con lo establecido en el Artículo 168 del Código de Comercio, las sociedades mercantiles pueden aumentar o reducir su Capital Social, previa aprobación de la Junta General de Accionistas y cumpliendo los requisitos establecidos al efecto en los Estatutos de la Sociedad.</p> <p>21. En adición a lo regulado en el párrafo anterior, para las empresas constituidas al amparo</p> | <p>de la Ley 118 de Inversión Extranjera deberán cumplir lo establecido en el artículo 23 de la referida Ley, que establece que las modificaciones a las condiciones establecidas en la Autorización requieren aprobación de la autoridad competente que lo originó.</p> <p>22. En o antes del 31 de octubre de cada año, los Presidentes Ejecutivos de las sociedades</p> |
|---|--|

mercantiles deberán presentar al Órgano, Organismo u Organización Superior de Dirección Empresarial al que se subordinan, la propuesta fundamentada de modificación del Capital Social Autorizado y/o del Capital Suscrito y Pagado, como resultado de los movimientos registrados durante el año del Capital Contable o Patrimonio Neto de la entidad y de las restantes cuentas del Grupo Capital, con vistas a su aprobación por la Junta General de Accionistas.

23. En tal sentido, realizarán la tramitación legal de dichos movimientos, según lo dispuesto en sus Estatutos y en las regulaciones vigentes al respecto.
24. Los movimientos a que se hace referencia en el punto anterior y por los cuales puede moverse el Capital Social Autorizado y/o el Capital Suscrito y Pagado, son los siguientes:
 - a. Nuevas aportaciones de los accionistas.
 - b. Aumento o Disminución del valor nominal de las Acciones.

- c. Capitalización de donaciones recibidas.
- d. Compensación de Pérdidas.
- e. Adquisición de acciones propias
- f. Fusión
- g. Escisión
- h. Capitalización de utilidades

25. En ningún caso, el Capital Suscrito y Pagado puede ser mayor que el Capital Social Autorizado, por lo que una vez aprobados los movimientos establecidos en el punto anterior en las sociedades de capital 100 % cubano, de representar el Capital Suscrito y Pagado el 90 % o más del Capital Social Autorizado, procede la modificación y legalización de este último (ver párrafo 24).

26. Las sociedades mercantiles de capital 100 % cubano, de acuerdo a la legislación vigente pueden constituir reservas patrimoniales a partir de las utilidades anuales, previa aprobación por las autoridades facultadas que le patrocinan y su Junta General de Accionistas.

27. Las reservas patrimoniales cuyo fin es el de financiar determinadas necesidades de efectivo y que de acuerdo a la legislación vigente no son de aplicación directa, serán capitalizables.

- a. Registrando la creación de Reservas Patrimoniales como resultado de la distribución de Utilidades, una vez autorizada:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
630 a 634		Utilidades Retenidas		XXX.XX	
646 a 654		Otras Reservas Patrimoniales			XXX.XX

- b. Contabilizando la utilización de las Reservas provenientes de las Utilidades Retenidas que representan incremento del capital suscrito y pagado:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
646 a 654		Otras Reservas Patrimoniales		XXX.XX	
616 a 619		Otras Operaciones de Capital			XXX.XX

- c. Contabilizando la decisión de la Junta General de Accionistas de capitalizar la utilización de las Reservas provenientes de las Utilidades Retenidas que representan incremento del Capital Suscrito y Pagado en la misma proporción accionaria de los accionistas de la sociedad, salvo que la Junta General de Accionistas haya aprobado una distinta.

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
616 a 619		Otras Operaciones de Capital		XXX.XX	
604 a 606		Acciones por Emitir			XXX.XX

28. Cuando en una sociedad mercantil se reciban activos, sin que medie pago alguno, el valor de dichos bienes se registra en la cuenta Donaciones Recibidas, como un incremento del Capital Contable.

29. En todos los casos, se deberá elaborar un expediente con la relación detallada de los Activos recibidos en calidad de Donación, con sus correspondientes valores. En caso de recibirse un Activo sin

valor alguno, deberá procederse de acuerdo a lo establecido por el MFP para la valoración de las donaciones recibidas en la Resolución No. 235/05 Anexo Único - Normas de Valoración y Exposición.

- a. Registrando las donaciones recibidas que constituyen Activos:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
XXX		Cuentas de Activos que correspondan		XXX.XX	
620 a 627		Donaciones recibidas			XXX.XX

30. El saldo de esta cuenta debe capitalizarse, una vez aprobada por la Junta General de Accionistas, aumentando el Capital Suscrito y Pagado.

31. Cuando una sociedad mercantil reciba Acciones de otra sociedad

mercantil sin que medie pago alguno, y el documento de la autoridad que indique el traspaso de la titularidad de las acciones no establezca un tratamiento específico, se considera que las recibió en calidad de Donación,

constituyendo una Inversión Financiera a Largo Plazo, y se procederá contablemente a su registro por su valor nominal, a efectos del control.

a. Registrando las acciones adquiridas de otras sociedades mercantiles y no media pago de las mismas, por lo que constituyen Donación:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
225 a 234		Inversiones a Largo Plazo o Permanentes		XXX.XX	
620 a 627		Donaciones recibidas			XXX.XX

b. Contabilizando la decisión de capitalizar las Donaciones Recibidas:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
620 a 627		Donaciones recibidas		XXX.XX	
604 a 606		Acciones por Emitir			XXX.XX

32. Cuando una sociedad mercantil presente Pérdidas, derivadas de una situación económica y financiera desfavorable y no se prevea una recuperación de la misma en el corto plazo, que permita el financiamiento de dichas pérdidas con utilidades futuras, deberá solicitar a este Ministerio, a través del Órgano, Organismo u Organización Superior de Dirección Empresarial al que se subordina, la solución financiera a dichas pérdidas, adjuntando todos los elementos

que permitan tomar la decisión que corresponda.

33. A los efectos de concretar la reducción del capital, la Junta General de Accionistas deberá establecer la forma que reducirá el Capital Pagado,

a. Contabilizando la disminución del capital pagado, por compensación de pérdidas mediante la reducción del valor nominal de las acciones emitidas, para ello se debe emitir la correspondiente modificación estatutaria.

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
604 a 606		Acciones por Emitir		XXX.XX	
640 a 644		Pérdidas acumuladas			XXX.XX

b. La reducción descrita en el inciso a del presente párrafo, solo debe realizarse

si se cumplen la relación obligación-capital

establecidas en el Código de Comercio.

34. Si como consecuencia de la realización de un avalúo de activos fijos tangibles o intangibles, ocurren variaciones en los valores en libros, el certificado emitido por la entidad facultada, será

contabilizando, una vez que sea aprobado el ajuste contable correspondiente por la Junta General de Accionistas.

- a. Si el resultado aumenta el valor de los activos fijos tangibles o intangibles:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
240-251		Cuentas de Activos que correspondan		XXX.XX	
613-615		Revalorización de Activos Fijos Tangibles			XXX.XX

- b. Si por el contrario disminuye el valor de los activos:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
845 a 848		Gastos por Pérdidas		XXX.XX	
613 a 615		Cuentas de Activos que correspondan			XXX.XX

- c. En ambos casos, se debe ajustar la Depreciación Acumulada de los Activos Fijos que se revalúan.

VII. PAGO DE DIVIDENDOS

35. Los dividendos de las sociedades mercantiles se pagarán en la proporción de su capital a los titulares de las acciones de la empresa, siempre que éstas estén totalmente pagadas.

36. Contabilizando el aporte de Dividendos, una vez aprobado por la Junta General de Accionistas:

- a. Si los Dividendos se aportan a los accionistas:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
630 a 634		Utilidades Retenidas		XX.XX	
417		Dividendos y Participaciones por Pagar			XX.XX

- b. Los dividendos por pagar de accionistas se registran por subcuentas y analizan por cada uno de los poseedores de acciones.

- c. En el caso de accionistas con saldo de dividendos pasivos, la parte correspondiente al por ciento no pagado del capital será retenida, hasta tanto se satisfaga la deuda o se cumplan los correspondientes plazos.

d. Si los dividendos se aportan al Presupuesto del Estado:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
630 a 634		Utilidades Retenidas		XX.XX	
440 a 449		Obligaciones con el Presupuesto del Estado			XX.XX
	0010	Ingresos No Tributarios	XX.XX		

VIII. LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES.

37. Para la liquidación de las sociedades mercantiles constituidas al amparo de la Ley de Inversión extranjera, se procede de acuerdo a lo legislado en el Capítulo VI del Decreto No. 325/2014 "Reglamento de la Ley de la Inversión Extranjera".

38. Contabilizando la liquidación de la sociedad mercantil, con vistas a emitir el Balance General Inicial de Liquidación

a. En el momento de elaborar el Balance General Inicial de

Liquidación, si la entidad decide revaluar los Activos y Pasivos a valor de realización, se registran como **Resultado por valuación a valores de realización** y pueden ser positivos, cuando se genere un beneficio y negativos cuando sea una pérdida.

b. Registrando los Activos a valor de realización, cuando éste es menor al valor en libros:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
845 a 848		Gastos por Pérdidas		XXX.XX	
		Cuentas de Activos que correspondan			XXX.XX

a. Registrando los Activos a valor de realización, cuando éste es mayor al valor en libros:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
		Cuentas de Activos que correspondan		XXX.XX	
930 a 939		Ingresos por Sobrantes			XXX.XX

a. Registrando los Pasivos a valor de realización, cuando éste es menor al valor en libros:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
		Cuentas de Pasivos que correspondan		XXX.XX	
930 a 939		Ingresos por Sobrantes			XXX.XX

- b. Registrando los Pasivos a valor de realización, cuando éste es mayor al valor en libros:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
845 a 848		Gastos por Pérdidas		XXX.XX	
		Cuentas de Pasivos que correspondan			XXX.XX

- c. Contabilizando la liquidación a los accionistas de la parte del Capital Suscrito y Pagado que les corresponde, de acuerdo a su participación accionaria.

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
630 a 634		Utilidades Retenidas		XXX.XX	
417		Dividendos y Participaciones por Pagar			XXX.XX

39. Una vez liquidados todos los activos y pasivos y convertidos en efectivo, se procede a elaborar el Balance General Final de la Liquidación y el Estado de Patrimonio de los Accionistas o Socios, procediendo a pagar a los accionistas o socios, la parte que le corresponde, de acuerdo a su participación accionaria.

- a. Contabilizando el cierre contable de la Sociedad Mercantil.

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
601 a 603		Capital Social Autorizado		XXX.XX	
604 a 606		Acciones por Emitir			XXX.XX

40. Cuando se decida fusionar dos sociedades mercantiles se procederá a la preparación de los estados financieros de ambas sociedades aplicando los principios planteados en los apartados anteriores, para elaborar el estado financiero final de las sociedades que se fusionarán.

41. De acuerdo a la legislación de inversión extranjera, tributaria y registral, los estados financieros de inicio de la liquidación y del cierre de la comisión liquidadora, serán objeto de auditoría por auditores independientes facultados para ello.

IX. FUSIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES.

42. La fusión puede ser por **incorporación** o **absorción** y **fusión pura** o por **integración**, en

la primera una de las entidades fusionada prevalece sobre la otra, y en la segunda se constituye una

nueva entidad distinta a las que se fusionan, disolviéndose estas últimas.

43. Los pasos necesarios para el registro contable de la fusión, son los siguientes:

- a) Preparar el balance previo.
- b) Saldar las cuentas reguladoras de activos del balance contra sus cuentas principales.
- c) Valuar los activos para efectos de la fusión: generalmente se valúan a "valores actuales" o valor de realización, no es común realizarla por el valor en libros.
- d) Las diferencias entre el valor neto en libros y valores actuales, se ajusta contra la cuenta "Resultados de la fusión" ("Pérdidas y ganancias de la fusión").
- e) Cerrar las cuentas de Activo, Pasivo y Capital Contable, en la sociedad que desaparece.
- f) Registrar asientos de apertura (Fusión por integración) o aumentos del Capital Social (Fusión por absorción), según sea el caso.

44. El registro contable de la fusión, se adapta a los acuerdos de los accionistas que deciden la forma en que se hará, así como los métodos de valoración por el cual se determinará el valor de la empresa o las empresas que forman parte de la fusión.

45. De acuerdo a la legislación tributaria y registral, los estados

financieros de la fusión serán objeto de auditoría por auditores independientes facultados para ello.

X. ESCISIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES.

46. Se conoce como escisión cuando los accionistas de una sociedad denominada **escidente** deciden extinguirla y dividen la totalidad o parte de sus activos, pasivos y capital social en dos o más partes que son aportadas a otras sociedades de nueva creación denominadas **escindidas**; o cuando la escidente, sin extinguirse aporta en bloque parte de su activo, pasivo o capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

47. Los socios de la sociedad escidente (original) lo son también de la o de las sociedades escindidas (nuevas) a quienes se les entregan acciones o títulos de las nuevas sociedades escindidas a cambio de las acciones o partes sociales de la sociedad original escidente que redujo su capital o se acuerda su disolución.

48. La escisión puede ser pura o parcial.

49. La escisión es pura cuando la sociedad se divide o separa desapareciendo la empresa escidente y naciendo nuevas empresas.

- a. La escisión se da cuando una sociedad decide dividir la

- | | |
|--|--|
| <p>totalidad o parte de su activo, pasivo o capital social en dos o más partes.</p> <p>b. Las aportaciones son en bloque a otras sociedades de nueva creación.</p> <p>c. La sociedad escidente puede o no desaparecer.</p> | <p>d. Subsisten los mismos accionistas.</p> <p>e. La empresa escindida debe cambiar de nombre o denominación.</p> <p>f. La escisión es la figura jurídica contraria a la fusión.</p> |
|--|--|

50. La escisión afecta literalmente las partidas del balance, lo que incluye los saldos correspondientes de las cuentas reguladoras de activos, utilidades retenidas, pasivos y capital.

a. Ejemplo de contabilizaciones en la sociedad escidente:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
XXXX		Pasivos correspondientes		XXX.XX	
601 a 603		Capital Social Autorizado		XXX.XX	
604 a 606		Acciones por Emitir		XXX.XX	
XXXX		Activos correspondientes			XXX.XX

a. Ejemplo de contabilizaciones en la sociedad escindida:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
XXXX		Activos correspondientes		XXX.XX	
XXXX		Pasivos correspondientes			XXX.XX
601 a 603		Capital Social Autorizado			XXX.XX
604 a 606		Acciones por Emitir			XXX.XX

a. En todos los casos la decisión de escindir una entidad se aprueba mediante la aprobación de la autoridad facultada.

51. De acuerdo a la legislación tributaria y registral, los estados financieros de las empresas que forman parte de una escisión, serán objeto de auditoría por auditores independientes facultados para ello.

XI. REGISTRO DE OPERACIONES CONTABLES DESCRITAS EN LOS APARTADOS ANTERIORES EN LOS TENEDORES DE ACCIONES DE SOCIEDADES, CON INDEPENDENCIA DE SU FORMA EMPRESARIAL.

52. Las accionistas de las empresas de capital 100 % estatal y los nacionales de las empresas mixtas, una vez recibido el certificado correspondiente a sus acciones nominativas de las sociedades mercantiles cubanas, están obligados a depositar el certificado de las acciones recibido por la adquisición de participación en dichas empresas en el Banco Central de Cuba, (en lo adelante BCC), del cual recibirán el Certificado de depósito correspondiente, que constituye el

documento primario que evidencia su inversión en acciones que se registra en las cuentas correspondiente al grupo de la 225 a la 234 Inversiones a largo plazo o permanentes, teniendo como contrapartida el activo aportado y que puede ser cualquiera de los descritos en el apartado Nro. 8 del presente procedimiento.

a. Registrando las acciones adquiridas de otras sociedades mercantiles y media pago de las mismas:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
225 a 234		Inversiones a Largo Plazo o Permanentes		XXX.XX	
109 a 119		Efectivo en Banco y en Otras Instituciones			XXX.XX

a. Registrando las acciones adquiridas de otras sociedades mercantiles mediante el aporte de un derecho real recibido mediante la obligación de pago al estado o terceros:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
225 a 234		Inversiones a Largo Plazo o Permanentes		XXX.XX	
525 a 532		Obligaciones a Largo Plazo			XXX.XX

b. El registro de esta operación en la sociedad o empresa accionista de una sociedad mercantil que recibe el financiamiento del derecho o activo aportado, establecerá el contrato o convenio correspondiente, los flujos financieros de efectivo para aplicación de los pagos por la deuda referida anteriormente se

establecen en los acuerdos del contrato o convenio que lo originaron.

3. Las sociedades mercantiles cubanas, titulares de acciones en otras sociedades mercantiles recibirán los ingresos por dividendos, y salvo autorización expresa del Ministerio de Finanzas y Precios, éste formara parte de los

ingresos gravados por el impuesto sobre las utilidades.

- a. Registrando los dividendos recibidos de otras sociedades mercantiles, a partir de la declaración de dividendos de la sociedad en la cual posee la inversión en acciones, el devengo del

ingreso por dividendo lo constituye el acto de la Junta General de accionistas en la que participa, el documento que sustenta la contabilización del citado ingreso es el acta de dicho órgano o el certificado del Secretario Letrado que avale ese acuerdo:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
181		Dividendos y participaciones por cobrar		XXX.XX	
925		Ingresos por dividendos ganados			XXX.XX

- b. Registrando el cobro de los dividendos al recibir el pago de éstos desde la sociedad en la que posee acciones:

Cta.	Sub.cta	Conceptos	Parcial	Debe	Haber
109 a 119		Efectivo en Banco y en Otras Instituciones		XXX.XX	
181		Dividendos y participaciones por cobrar			XXX.XX

CONCLUSIONES

La aplicación de este procedimiento contribuye a que las sociedades mercantiles tengan un referente para el tratamiento financiero y contable de las cuentas del Grupo Capital.

RECOMENDACIONES

1. Se apruebe el procedimiento financiero y contable que se propone, para que sirva de guía y referencia a las sociedades mercantiles
2. El Ministerio de Finanzas y Precios emita una Resolución que regule el esquema financiero a seguir por las sociedades mercantiles; así como, una Norma Específica de Contabilidad para las cuentas del Grupo Capital.

CITAS

- Asamblea Nacional del Poder Popular. (2014). Ley No. 118 De la Inversión Extranjera.
Banco Central de Cuba. (2014). Resolución No. 46.
Código de Comercio. (1886).
Consejo de Estado. (2013). Decreto Ley Nro. 313 de la Zona Especial de Desarrollo del Mariel.
Consejo de Ministros. (2014). Decreto No. 325 Reglamento de la Ley de la inversión extranjera.
Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). *Resolución No. 235 Sobre las Normas Cubanas de Información Financieras* (Vol. Gaceta Oficial No. 67 Ordinaria de 21 de diciembre de 2005). (M. d. Justicia, Ed.) La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.
Paulet, J., & Santandreu, E. (2000). *Diccionario de Economía y Empresa*. Madrid: Gestión S.A.

DATOS DE LOS AUTORES

ANA LYDIA GIL HERNÁNDEZ

Licenciada en Control Económico en la Universidad de La Habana en el año 1979 y Máster en Finanzas en el año 1997. Es miembro del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad desde el 2014. Se ha desempeñado como Analista Financiera Global, Ejecutiva de Control y Análisis y Ejecutiva Principal de Control y Análisis. Autora de la propuesta de Norma Específica de Contabilidad de Gestión y del Procedimiento para el registro contable en las cuentas del Grupo Capital, trabajos estos presentados en el Fórum de Economía de la ANEC del Ministerio de Finanzas y Precios en el 2017, donde obtuvieron calificaciones de Relevante y Destacado respectivamente. Actualmente se desempeña como Sistematizador Superior Global de la Dirección de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios.

SOLANGE MAYRA PÉREZ GÓMEZ

Licenciada en Contabilidad en la Universidad de la Habana en el año 1984 y de la especialidad en Contabilidad en el año 2014. Miembro del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad desde el año 2011. Miembro de la sociedad de Contabilidad de la Asociación Nacional de Economistas de Cuba (ANEC), vicepresidenta de Superación del comité de la ANEC el Ministerio de Finanzas y Precios. Diplomada en Administración Pública. Se ha desempeñado como auditora, directora municipal de Finanzas y Precios. Ha participado en los Fórum de Economía de la ANEC con varios trabajos donde han obtenido la calificación de Relevante, Destacados, autora de los trabajos de Normas de Contabilidad Gubernamental para, el Presupuesto Central, Gastos de la Seguridad Social entre otros. En la actualidad se desempeña como directora de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios.

JUAN CARLOS VÁZQUEZ ÁVILA

Licenciado en Contabilidad y Finanzas en la Universidad de Las Tunas, Máster en Contabilidad y Auditoría en la Universidad de La Habana, Diplomado en Comercio Exterior, Inversión Extranjera y Colaboración Económica en el Instituto de Capacitación del Ministerio del Comercio Exterior y la Inversión Extranjera, Diplomado en Dirección y Gestión Empresarial de la Escuela de Cuadros del Estado y el Gobierno. Ha participado en eventos internacionales de contabilidad y auditoría en Cuba y en el extranjero como ponente. Desde el año 1999 es auditor de la Consultoría CONAS y posee experiencia en el trabajo conjunto con firmas internacionales de reconocido prestigio, entre las que se destacan tres de los cuatro grandes: Deloitte & Touch, KPMG y por más de 15 años continuos con Ernst & Young. Ha recibido entrenamientos de Deloitte & Touche en Cuba y en oficina de la firma Ernst & Young en Barcelona, España y en el DF México. Durante el año 2002 asumió la dirección del área de Contabilidad y Finanzas de la sociedad. En el 2003 es nombrado Director de Auditoría, cargo que desempeña actualmente, ha gestionado en como responsable unas 100 auditorías anuales por más de 15 años seguidos a empresas mixtas y sociedades mercantiles de capital 100 % cubano. Actualmente es miembro del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad.

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018

Procedimiento para el análisis de la viabilidad de las normas contables en Cuba

Artículo
Arbitrado

Procedure for the analysis of the viability of accounting standards in Cuba

DR.C. JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS

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

RESUMEN

El trabajo resume el procedimiento para el análisis de la viabilidad de las normas contables en Cuba, a partir del diseño y aplicación de una encuesta con variables definidas para este campo; así como, el análisis estadístico para demostrar que existe acuerdo entre los expertos por el resultado del Coeficiente de Concordancia de Kendall, y que este acuerdo no es casual, por el valor de la Prueba de Friedman. Se está utilizando en las investigaciones asociadas al diseño del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

Palabras claves: Contabilidad, estadística, procedimiento, armonización

ABSTRACT

The paper summarizes the procedure for the analysis of the viability of accounting standards in Cuba, based on the design and application of a survey with variables defined for this field; as well as, the statistical analysis to show that there is agreement among the experts for the result of the Kendall Coefficient of Concordance, and that this agreement is not coincidental, for the value of the Friedman Test. It is being used in research associated with the design of the Government Accounting System.

Keywords: Accounting, statistics, procedure, harmonization

INTRODUCCIÓN

El proceso de innovación contable en Cuba alcanza un grado elevado a partir del 2002, con la creación del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad, el que inició un proceso de perfeccionamiento normativo.

Entre los elementos que fundamentan el proceso de armonización en Cuba se destacan:

- a) Las particularidades de la economía cubana
- b) La existencia de un marco conceptual con un alto grado de armonización con los principales métodos de valoración y exposición.
- c) La existencia de tratamientos preferentes en la normativa contable vigente.

La evaluación realizada por este órgano, concibió el proceso de armonización, como la decisión de mantener el contenido normativo nacional considerando preceptos de los estándares internacionales y respaldando los intereses propios del ámbito jurídico y económico del país.

Se conceptualizaron las Normas Cubanas de Información Financiera como un conjunto de Normas Cubanas de Contabi-

lidad, interpretaciones y otros instrumentos que facilitan el registro contable. (Ministerio de Finanzas y Precios, 2005)

- a) Normas Generales
- b) Normas Específicas
- c) Interpretaciones Contables
- d) Procedimientos Contables
- e) Nomencladores y Clasificadores

El CNCC definió que se emitiría una Norma General si es el resultado de la armonización con una Norma Internacional; una Norma Específica para cuando es el resultado de normar un hecho que no aparece tratado por una Norma Internacional; Interpretaciones Contables, como los documentos técnicos emitidos por el Comité de Normas Cubanas de Contabilidad para fijar una posición a tenor del Marco Conceptual aprobado; y todo este proceso involucra a técnicos, profesores e investigadores de la actividad contable en el país.

Los documentos que se generan en este proceso deben ser sometidos a un análisis de viabilidad, según la propuesta que se describe en este trabajo, y al análisis de satisfacción como resultado de su implementación que es abordado en otro trabajo similar.

MÉTODOS

El primer elemento de estudio del documento elaborado es la validación por expertos de seis atributos que fueron definidos por el Comité de Normas Cubanas

de Contabilidad y la dirección de Política Contable del Ministerio de Finanzas y Precios.

1. Diseño de la encuesta de validación

Este paso, tiene como objetivo verificar que la propuesta elaborada cumpla con elementos asociados al alcance, contenido, elementos relevantes, haya sido redactada en un lenguaje profesional comprensible para los usuarios y sea factible su aplicación.

Para verificar estos elementos se utilizan las variables siguientes:

- Validez de la propuesta: Se ajusta al contenido previsto.
- Objetividad: Se ajusta al alcance previsto.
- Materialidad: Se definen los elementos relevantes.
- Especificidad: Se precisan las particularidades del hecho económico.
- Sencillez: Se ha elaborado utilizando un lenguaje profesional comprensible para los usuarios.
- Aplicabilidad: Es factible su aplicación en la práctica.

Estas variables serán evaluadas utilizando una escala *Likert* para medir las variables y los significados utilizando opciones de respuestas que van de un extremo a otro, desde Muy Adecuada, hasta No Adecuada.

Las escalas a utilizar son:

- Muy Adecuada
- Adecuada
- Medianamente Adecuada
- Poco Adecuada
- No adecuada

Las variables y las escalas se muestran en una encuesta que se conforma como sigue:

- Un primer bloque dedicado a datos generales del encuestado, que como mínimo pueden ser:
 - Nivel Cultural: Universitario, Técnico de nivel Medio, Preuniversitario
 - Categoría Ocupacional: Dirigente, Técnico
 - Años de experiencia
 - Puesto de trabajo que ocupa
 - Años en el puesto

Otras características que se pueden adicionar:

 - Edad
 - Sexo
 - Provincia
 - Municipio
- Un segundo bloque dedicado a evaluar las variables, conformado por una introducción breve que contenga el título del documento y la combinación de variables y escala, con el texto siguiente:

Se le solicita su criterio sobre el documento técnico:

Variables	Muy adecuado	Adecuado	Medianamente Adecuado	Poco adecuado	No adecuado
	1.	2.	3.	4.	5.
1. Validez de la propuesta					
2. Objetividad de la propuesta					
3. Materialidad de la propuesta					
4. Especificidad de la propuesta					
5. Sencillez de la propuesta					
6. Aplicabilidad de la propuesta					

Nótese que las variables han sido numeradas del 1 al 6 y las escalas han sido codificadas del 1 al 5, para facilitar el procesamiento en los paquetes estadísticos.

En un mismo instrumento pueden evaluarse varios instrumentos.

2. Selección del número óptimo de especialistas para la muestra

Para determinar el número óptimo de especialistas a seleccionar como expertos, según el error que se prevea en la decisión, se recomienda utilizar lo planteado por Dalkay y Helmers (1963), referente a que este valor debe oscilar entre 15 y 30, tal y como se muestra en la tabla siguiente:

Tabla 1 Número óptimo de especialistas

Cantidad de expertos seleccionados	Error de la decisión que se tome como resultado de la evaluación de la investigación (%)
10	10
15	5
20	2.5
30	1

Fuente: Según Dalkay & Helmers (1963)

3. Selección de expertos

Los criterios para la selección de los expertos, en el análisis de viabilidad, pueden sustentarse en las posturas de Campistrous y Rizo (2006), los que parten del Criterio de expertos, considerando que los mismos deben, además de tener dominio del problema, estar inmersos en el contexto en el que se realiza el estudio. Asumen que el experto que tenga dominio teórico del problema en general, pero que

no conozca la situación real del medio o lugar en el momento en que se realiza el estudio, no es recomendable para ser utilizado.

Desde esta posición, argumentan que surge la posibilidad de ampliar el criterio de expertos, con uno en el cual la consideración esencial para la selección sea, además de conocer los fundamentos de lo que se va a investigar, de alguna manera haber vivido, sentido, experimentado lo que se está sometiendo a su consideración.

En este sentido, la selección de los expertos para integrar la muestra se conforma a partir de la técnica no probabilística intencional.

No se descarta la selección de expertos utilizando el método Delphi.

4. Procesamiento de la encuesta

Los resultados de la aplicación de la encuesta pueden ser obtenidos utilizando un paquete estadístico disponible, que posibilite la determinación de estadísticos descriptivos por variables.

Sería recomendable realizar una valoración de la medida en que los aspectos contemplados en la propuesta de documento técnico garantizan su coherencia, y si las partes que las integran están adecuadamente interrelacionadas. Para ello se puede recurrir a determinar el Coeficiente de Concordancia de Kendall, para conocer si existe acuerdo entre los expertos y la Prueba de Friedman, para conocer si el acuerdo no es casual.

“La W de Kendall es una normalización del estadístico de Friedman. La prueba W de Kendall se puede interpretar como el coeficiente de concordancia, que

es una medida de acuerdo entre evaluadores. Cada caso es un juez o evaluador y cada variable es un elemento o persona que está siendo evaluada. Para cada variable, se calcula la suma de rangos. La W de Kendall varía entre 0 (no hay acuerdo) y 1 (acuerdo completo). " (IBM SPSS, 2007)

En este caso la formulación de las hipótesis a comprobar sería:

H_0 : Existe acuerdo entre los expertos

H_1 : No existe acuerdo entre los expertos

Regla de decisión:

Rechazar la hipótesis nula si el valor de la Significación asintótica es menor que α . Donde α es el nivel de significación de la corrida

"La prueba de Friedman es el equivalente no paramétrico de un diseño de medidas repetidas para una muestra o un análisis de varianza de dos factores con una observación por casilla. Friedman contrasta la hipótesis nula de que las k variables relacionadas procedan de la misma población. En cada caso, las k variables se ordenan en un rango de 1 a k. El estadístico de contraste se basa en estos rangos." (IBM SPSS, 2007)

Para esta prueba la formulación de las hipótesis a comprobar sería:

H_0 : El acuerdo entre los expertos no es casual

H_1 : El acuerdo entre los expertos es casual

Regla de decisión:

Rechazar la hipótesis nula si el valor de Significación asintótica es menor que α . Donde α es el nivel de significación de la corrida

Estas pruebas no paramétricas están disponibles en los paquetes estadísticos y reflejan los resultados de las valoraciones individuales de los expertos, las cuales podrán estar fundamentadas, tanto en un análisis estrictamente lógico como en su experiencia intuitiva.

5. Evaluación de los resultados

Para que se asevere que la propuesta de documento técnico es viable, los resultados obtenidos deben cumplir los elementos siguientes:

- Todas las variables objeto de análisis deben mostrar valores medios iguales o superiores al rango Adecuado de la encuesta.
- Demostrar que existe acuerdo entre los expertos por el resultado del Coeficiente de Concordancia de Kendall.
- Mostrar que este acuerdo no es casual por el valor de la Prueba de Friedman.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Para mostrar la aplicación de este análisis de viabilidad se utilizó uno de los resultados en la evaluación de la Norma de Contabilidad Gubernamental No. 401 "Bases de Registro, Flujos y Momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental Municipal", realizada por Morales Fonseca (2013) para su tesis doctoral y bajo la conducción del autor del presente trabajo, con una muestra de 30 expertos.

1. Encuesta utilizada

Datos Generales

Nivel Cultural: (1) Universitario ____
(2) Técnico de nivel Medio ____
(3) Preuniversitario: ____

Categoría Ocupacional:
(1) Dirigente ____
(2) Técnico ____
(3) Años de experiencia: ____

Puesto de trabajo que ocupa: _____

Años en el puesto: _____

Considere los siguientes conceptos:

Validez: Se ajusta al contenido previsto.

Objetividad: Se ajusta al alcance previsto.

Materialidad: Se definen los elementos relevantes.

Especificidad: Se precisa las particularidades del hecho económico.

Sencillez: Se ha elaborado utilizando un lenguaje profesional comprensible por los usuarios.

Aplicabilidad: Es factible su aplicación en la práctica.

1. Se le solicita su criterio sobre la Norma de Contabilidad Gubernamental No. 401 "Bases de Registro, Flujos y Momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental Municipal".

Variables	Muy adecuado	Ade- cuado	Mediana- mente Ade- cuado	Poco ade- cuado	No ade- cuado
	1.	2.	3.	4.	5.
1. Validez de la propuesta					
2. Objetividad de la propuesta					
3. Materialidad de la propuesta					
4. Especificidad de la propuesta					
5. Sencillez de la propuesta					
6. Aplicabilidad de la propuesta					

2. Muestra

Se les aplicó la encuesta a miembros del Comité de Normas y funcionarios del Ministerio de Finanzas y Precios, con el propósito de evaluar el comportamiento

de seis variables definidas por este órgano para la elaboración de este tipo de documento normativo.

En la encuesta participaron 46 dirigentes, funcionarios y técnicos de diferen-

tes niveles del sistema del Ministerio de Finanzas y Precios. La selección de expertos estuvo condicionada por la experiencia en la actividad contable y presupuestaria dentro del sistema del Ministerio de Finanzas y Precios.

Esta muestra arrojó 18 años como promedio de experiencia en los temas financieros, presupuestarios y contables y un promedio de 10 años en el puesto de trabajo.

Tabla 1 Estadísticos descriptivos

	N	Mínimo	Máximo
Años de Experiencias	30	4	46
Puesto de Trabajo	30	1	10
N válido (según lista)	30		

Fuente: Paquete SPSS ver. 21

El 80 por ciento de los encuestados son universitarios y el resto son graduados de técnico de nivel medio.

Tabla 2 Nivel Cultural

	Frecuencia	Porcentaje
Universitario	24	80,0
Técnico de Nivel Medio	6	20,0
Total	30	100,0

Fuente: Paquete SPSS ver. 21

Por categoría ocupacional, el 40 % son dirigentes de diferentes niveles de dirección y el 60 % ejercen como técnicos en las áreas de finanzas, presupuesto, contabilidad y tesorería.

Tabla 3 Categoría Ocupacional

	Frecuencia	Porcentaje
Dirigente	12	40,0
Técnico	18	60,0
Total	30	100,0

Fuente: Paquete SPSS ver. 21

Por puestos de trabajo se comportó como sigue:

Tabla 4 Por Puestos de Trabajo

	Frecuencia	Porcentaje
Director	9	30,0
Subdirector	5	16,7
Sistematizador	3	10,0
Especialista	5	16,7
Técnico en Gestión Económica	2	6,7
Consultor	1	3,3
Profesor	2	6,7
Supervisor	1	3,3
Oficial Tributario	1	3,3
Jefe de Departamento	1	3,3
Total	30	100,0

Fuente: Paquete SPSS ver. 21

Los expertos seleccionados cumplen las posturas de Campistrous y Rizo (2006).

3. Resultado de las variables

Los resultados para la Norma Específica de Contabilidad 401 "Bases de registro,

flujos y momentos de la Contabilidad Gubernamental municipal" fueron los siguientes:

Tabla 5 Resultados NEC No. 401

Variables	Muy ade-	%	Adecuada	%	Total	%
Validez	21	70.0	9	30.0	30	100
Objetivi-	21	70.0	9	30.0	30	100
Materiali-	18	60.0	12	40.0	30	100
Especifi-	21	70.0	9	30.0	30	100
Sencillez	18	60.0	12	40.0	30	100
Aplicabili-	23	76.7	7	23.3	30	100

Fuente: A partir de los resultados del Paquete SPSS ver. 21

Como se puede apreciar, el resultado de la encuesta en esta norma, muestra que las variables alcanzan resultados de MUY ADECUADA.

4. Consistencia de los resultados

Prueba W de Kendall

Rangos	
	Rango promedio
Validez	3,15
Objetividad	3,35
Materialidad	3,65
Especificidad	3,55
Sencillez	3,75
Aplicabilidad	3,55

Estadísticos de contraste	
N	30
W de Kendall ^a	,049
Chi-cuadrado	7,421
gl	5
Sig. asintót.	,191

a. Coeficiente de concordancia de Kendall

Teniendo en cuenta los resultados de la prueba W de Kendall, donde la Significación asintótica = 0.191 > $\alpha = 0.05$, se acepta la hipótesis nula de que existe acuerdo entre los expertos.

Prueba de Friedman

Rangos	
	Rango promedio
Validez	3,15
Objetividad	3,35
Materialidad	3,65
Especificidad	3,55
Sencillez	3,75
Aplicabilidad	3,55

Estadísticos de contraste^a

N	30
Chi-cuadrado	7,421
gl	5
Sig. asintót.	,191

a. Prueba de Friedman

Considerando los resultados de la prueba de Friedman donde la Significación asintótica = 0.191 > $\alpha=0.05$, se acepta la hipótesis nula de que existe acuerdo entre los expertos no es casual.

Estos resultados se corroboran en otras opciones de salida de paquete SPSS en su versión 21, como:

Resumen de prueba de hipótesis				
	Hipótesis nula	Test	Sig.	Decisión
1	Las distribuciones de Validez, Objetividad, Materialidad, Especificidad, Sencillez and Aplicabilidad son las mismas.	Análisis de dos vías de Friedman de varianza por rangos de muestras relacionadas	,191	Retener la hipótesis nula.
2	Las distribuciones de Validez, Objetividad, Materialidad, Especificidad, Sencillez and Aplicabilidad son las mismas.	Coefficiente de concordancia de Kendall de muestras relacionadas	,191	Retener la hipótesis nula.
Se muestran las significancias asintóticas. El nivel de significancia es ,05.				

Así como, en los análisis gráficos de cada una de las pruebas.



5. Consideraciones finales

De los resultados anteriores se puede aseverar que la Norma Específica de Contabilidad 401 "Bases de registro, flujos y momentos de la Contabilidad Gubernamental municipal" es viable, ya que todas las variables objeto de análisis muestran valores medios iguales o superiores al rango Adecuado de la encuesta; existe acuerdo entre los expertos por el resultado del Coeficiente de Concordancia de Kendall y este acuerdo no es casual por el valor de la Prueba de Friedman.

Este proceso puede realizarse de manera conjunta para varios documentos técnicos del mismo tipo, tal y como se puede apreciar en las tesis doctorales de Morales Fonseca (2013) y Cruz Silbeto (2016).

CONCLUSIONES

1. El proceso de análisis de la viabilidad de la propuesta de documentos metodológicos, como parte de la elaboración de los documentos normativos de la Contabilidad, constituye un sustento a la innovación contable que se realice.
2. La metodología descrita en este trabajo es factible de aplicar y se constituye en una guía para el análisis de viabilidad del proceso de armonización contable que se desarrolla en el país.
3. La utilización de paquetes estadísticos para el procesamiento facilita el análisis a realizar.

CITAS

- Campistrous, L., & Rizo, C. (2006). *El Criterio de Expertos como Método en la Investigación Educativa*. La Habana: Documento elaborado para el Doctorado Curricular.
- Cruz Silbeto, E. A. (2016). Bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel provincial. *Tesis en opción al grado científico de Doctora en Ciencias Contables y Financieras*. Holguín, Cuba. Obtenido de https://www.researchgate.net/publication/322527427_El_sistema_de_Contabilidad_Gubernamental_en_el_sector_del_gobierno_a_nivel_provincial?ev=prf_ov_fet_res&iepl%5BviewId%5D=9iHqOyW4qv0AXeesRYcv70gfWVa3806FFuO&iepl%5Bcontexts%5D%5B0%5D=prfhpi&iepl%5Bdat
- Dalkay, N., & Helmers, A. (1963). *Experimental Application of the Delphi Method to the Use of the Experts* (Vol. Vol. 9). Management Science.
- del Toro Ríos, J. (10 de Mayo de 2016). Retos y perspectivas de la Contabilidad Gubernamental en el modelo económico cubano. *10mo Congreso Internacional de Educación Superior - IX TALLER SOBRE ECONOMÍA Y FINANCIAMIENTO DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR*. La Habana: Ministerio de Educación Superior. Recuperado el 10 de mayo de 2017, de https://www.researchgate.net/publication/306098346_RETOS_Y_PERSPECTIVAS_DE_LA_CONTABILIDAD_GUBERNAMENTAL_EN_EL_MODELO_ECONOMICO_CUBANO
- del Toro Ríos, J. C., Morales Fonseca, M. G., Reyes Hernández, C. M., & Reyes Galiano, A. C. (2013). *Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal*. La Habana: Félix Varela.
- IBM SPSS. (2007). *Tutorial SSPS 21*. Obtenido de <http://josecarlos-tosh:2636/help/index.jsp?topic=/com.ibm.spss.statistics.tut/introtut2.htm>
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). *Resolución No. 235 Sobre las Normas Cubanas de Información Financieras* (Vol. Gaceta Oficial No. 67 Ordinaria de 21 de diciembre de 2005). (M. d. Justicia, Ed.) La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.
- Morales Fonseca, M. G. (2013). *Base Metodológicas de la Contabilidad Gubernamental en el sector gobierno a nivel municipal*. *Tesis en Opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras*. Camagüey.

DATOS DEL AUTOR

JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS

Licenciado en Economía en la especialidad de Contabilidad en la Universidad de Oriente. Doctor en Ciencias Económicas. Ostenta la categoría docente de Profesor Titular de la Universidad de La Habana. Ha dirigido varios colectivos de autores e integra consejos editoriales de publicaciones de carácter económico-financiero. Fue vicepresidente de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba y miembro de su Comité Nacional. Se desempeñó como secretario permanente de la Asociación de Economistas de América Latina y el Caribe. Imparte asignaturas de las disciplinas de Contabilidad y Finanzas en la carrera de Contabilidad y Finanzas. Actúa como profesor de la Facultad de Contabilidad y Finanzas y de la Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno. Integra consejos científicos de centros de la educación superior y comité académicos de varias maestrías y especialidades vinculadas con la Contabilidad y las Finanzas. Es miembro de la Sección de Ciencias Económicas de la Comisión Nacional de Grados Científicos e integra el tribunal permanente para la defensa de doctorados en la especialidad de Contabilidad y Finanzas. Es vicepresidente del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad y actualmente se desempeña como Subdirector General de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas y Precios. Ha sido designado como Presidente de la Sociedad Científica de Presupuesto Público de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba.

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018

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 Impuestos 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 artificiosamente 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 artificiosa 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 operativamente 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 beneficios 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

Una opinión sobre la necesidad de reformar el Régimen Simplificado de Tributación en Cuba

Artículo
Arbitrado

An opinion on the need to reform the Simplified Tax Regime in Cuba

MSC. RAFAEL AGUSTÍN MERIÑO BETANCOURT

Oficina Nacional de Administración Tributaria, Cuba, rafael.merino@mfp.gob.cu

Calle O. No. 58 entre 19 y 21. Plaza de la Revolución. La Habana Cuba.

RESUMEN

El Régimen Simplificado de Tributación, cuya característica fundamental es el pago de una cuota consolidada única, se utiliza para actividades que suponen una menor complejidad y capacidad económica de sus sujetos. Sin embargo, la aplicación del régimen simplificado presenta distorsiones en la equidad vertical. La aplicación de este régimen atemperado a los principios tributarios posibilita un marco legal más justo y equitativo, lo que propicia mayor disciplina fiscal y mejores niveles de satisfacción con el sistema tributario en los contribuyentes. La reforma y desarrollo del mismo, son criterios en los que se apoya y recomienda para Cuba el autor.

Palabras claves: tributación, impuestos, simplificado

ABSTRACT

The Simplified Tax Regime, whose fundamental characteristic is the payment of a single consolidated quota, is used for activities that suppose a lower complexity and economic capacity of its subjects. However, the application of the simplified regime presents distortions in vertical equity. The application of this regime tempered to the tax principles allows a fairer and more equitable legal framework, which favors greater fiscal discipline and better levels of satisfaction with the tax system in taxpayers. The reform and development of the same, are criteria in which the author is supported and recommended for Cuba.

Keywords: taxation, taxes, simplified

INTRODUCCIÓN

El desarrollo actual de la actividad económica privada y el autoempleo, actuando por cuenta propia, amerita el estudio del sistema tributario aplicable y su perfección; dentro del mismo, el Régimen Simplificado de Tributación es una pieza clave que bien empleada fomentaría la legalidad y el aumento de la recaudación. El emplearlo correctamente implicaría la aplicación del principio de equidad ponderando sus dos vertientes. El mencionado régimen se dirige a un sector que desempeña actividades informales y con baja renta. Se caracteriza por la obligación de una contabilidad muy simple y mínimos requisitos formales. Lo más relevante, que lo distingue del Régimen General, es el pago de varios tributos en una cuota única.

En Cuba se aplica, con un diseño explícito, a partir del impulso al trabajo por cuenta propia en 1997¹. Sin embargo, no es hasta la promulgación de la Ley No. 113 "Del Sistema Tributario", de fecha 23 de julio de 2012, donde se recoge en siete artículos (del 60 al 66) y otros tres (del 57 al 59) que de manera parcial tienen relación con el referido régimen. Se aplican, igualmente, normas complementarias² con rango de resolución dictadas por la Ministra de Finanzas y Precios, que regulan la tributación de los sujetos de este régimen. La rigidez, actualización insuficiente y escaso sustento legislativo del referido régi-

men, conspiran contra el óptimo aprovechamiento de las potencialidades del mismo en las actuales condiciones económicas. La investigación demuestra la necesidad de valorar la experiencia de otras naciones del entorno iberoamericano, sin desconocer las peculiaridades propias del modelo económico cubano, para ampliar la inserción en la economía mundial y crear bases adecuadas en futuras integraciones.

Partimos del cuestionamiento de ¿Por qué es necesario reformar el Régimen Simplificado de Tributación en Cuba? Lo que nos lleva a defender la hipótesis de que, la aplicación de un régimen simplificado atemperado a los principios tributarios posibilita un marco legal más justo y equitativo, propicia mayor disciplina fiscal y mejores niveles de satisfacción con el sistema tributario en los contribuyentes.

El aporte del trabajo está en estimar el rumbo y profundidad de las reformas necesarias para potenciar las bondades del régimen simplificado y, mediante el empleo del Derecho, corregir su aplicación y beneficiar la actualización del modelo económico cubano. Sin despreciar su contribución al desarrollo de políticas tributarias inteligentes. De igual forma, se muestra la pertinencia del necesario uso de las políticas públicas tributarias como mecanismos de intervención y regulación de la economía por el Estado; garantizaría

¹ Resolución No. 20, de fecha 22 de mayo de 1997, dictada por el Ministro de Finanzas y Precios de la República de Cuba. Es preciso aclarar que el trabajo por cuenta propia se encuentra recogido desde mucho antes en la Ley No. 998 "Ley Fiscal" de 1962.

² Las resoluciones: No. 21, de fecha 22 de enero de 2013; No. 353, de fecha 2 de septiembre de 2013 y No. 20, de fecha 12 de enero de 2016, emitidas todas por el Ministro de Finanzas y Precios de la República de Cuba.

mayores niveles de cumplimiento voluntario de los contribuyentes e incrementos de la recaudación. Se reafirma el rol del Derecho en el perfeccionamiento del Sistema Económico y su papel activo dentro de la economía cubana al poder actuar como detonador o freno del desarrollo de las fuerzas productivas y medio portador de los instrumentos de intervención o control. Lo que demuestra la importancia y papel activo de la investigación jurídica aplicada y el Derecho en las relaciones sociales y económicas.

EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE TRIBUTACIÓN EN CUBA, SU CORRESPONDENCIA CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

La adopción de regímenes especiales para sectores específicos en nuestro país a partir de la reforma tributaria de 1994 y la de 2013, debió tomar en consideración elementos tales como: la dualidad monetaria existente; las condiciones desiguales en dependencia del sector o actividad económica y el grado de desarrollo territorial. En nuestro criterio, y sin dejar de reconocer el enorme esfuerzo realizado en la reforma, la arquitectura del régimen simplificado cubano adoleció de

las consideraciones técnicas y jurídicas que permitieran la mejor ponderación de los elementos antes mencionados. Aunque establecido, primero, por una norma con carácter de Decreto Ley y luego por otra con rango de Ley, se fue haciendo más intenso el principio de legalidad, que conmina a que las obligaciones tributarias emerjan de cuerpos normativos de jerarquía adecuada, no obstante, quedaron truncas otras necesidades establecidas por el mismo principio en cuanto a su regulación, las que tampoco fueron evacuadas en las normas complementarias que de una forma u otra se relacionan con él. Qué decir del principio de equidad si de equidad vertical habláramos para establecer un trato adecuadamente desigual a los sujetos que se encuentran en circunstancias diferentes, de igual forma pudiéramos objetarlo si de capacidad económica y contributiva se tratara, así como si de seguridad o certeza jurídica, se hiciera un análisis. No se aprovechó en todo su potencial la reserva parcial de ley³ otorgada por el legislador, donde el Ministro de Finanzas y Precios puede y debe salvar las carencias de dicho régimen.

Concebido y estructurado en la modalidad de los regímenes simplificados⁴ integrados, consolida el Impuesto sobre los

³ Decreto-Ley No. 169 “De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios”, Consejo de Estado, 10/01/1997, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 002 de 27 de febrero de 1997. En su Disposición Final Tercera, se faculta al Ministro de Finanzas y Precios para, inciso b) Normar los regímenes simplificados o unificados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para facilitar la determinación y pago de los impuestos a aquellos contribuyentes que, por sus características particulares, requieran dichos regímenes.

-Ley No. 113 “Del Sistema Tributario”, Asamblea Nacional, 23/07/2012, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 053 de 21 de noviembre de 2012. En su Disposición

Final Segunda, inciso e), establece que, El Ministro de Finanzas y Precios queda facultado a los efectos de esta Ley, cuando circunstancias económicas y sociales a su juicio así lo aconsejen, para, Establecer y reglamentar los regímenes simplificados o unificados de tributación, para facilitar la determinación y pago de los tributos, cuando circunstancias económicas o las características de los contribuyentes así lo aconsejen.

⁴ Es importante aclarar que en el segundo semestre de este año entrará en vigencia un régimen simplificado de tributación en la modalidad de los regímenes simplificados unitarios que consolida solamente el Impuesto sobre los Ingresos Personales de los trabajadores pertenecientes al

Ingresos Personales y los Impuestos sobre las Ventas o los Servicios, indistintamente, dependiendo de la actividad económica que desarrolle el contribuyente, y pone de manifiesto la influencia y marcada vocación heterodoxa de nuestro sistema tributario. Este régimen está dirigido a un sector de contribuyentes limitado taxativamente en la norma a determinadas actividades económicas y personas naturales, hecho que consideramos limita las potencialidades del empleo del mismo en nuestro país. Características y elementos estos que deben ser analizados bajo el prisma de los principios tributarios que hemos estimado pertinentes y con un enfoque jurídico del tema, a la luz de lo que hoy existe sobre este régimen en particular y las nuevas modalidades que se trabajan e implementan en la actualidad.

Enfoque jurídico del Régimen Simplificado en nuestro país

El diseño e implementación del Régimen Simplificado a partir de las nuevas condiciones económicas, jurídicas y sociales existentes en nuestra nación desde la década de los noventa del siglo pasado carece del refinamiento legal que ostentó el derecho tributario criollo en la década de los cincuenta de ese siglo⁵. Si bien es cierto que, con posterioridad a esta fecha, de una forma u otra, siempre existió régimen simplificado, fue casi irrelevante, pudiéramos

decir que simbólico, reservado a determinadas actividades económicas y profesionales (médicos, dentistas, contables) graduados antes del triunfo de la Revolución y en los primeros años de esta hasta la primera mitad de la década de los sesenta del siglo XX. Era lógico pensar que cualquier desarrollo ulterior tendría la pericia de la experiencia técnica y normativa acumulada, lo que a nuestro juicio no fue así, aunque justo es mencionar que las condiciones económicas eran otras.

Racionalmente debía esperarse que, en la reforma tributaria de 1994, dadas las circunstancias socioeconómicas del país y el auge del trabajo por cuenta propia, los nuevos cuerpos normativos en materia tributaria impulsaran los regímenes simplificados de tributación, sin embargo, en un primer momento esto no ocurrió. Si bien es cierto que la Ley No. 73 de 1994⁶ no menciona en su articulado el establecimiento de un Régimen Simplificado, aplicable al Impuesto sobre los Ingresos Personales, si concede amplias facultades al poder ejecutivo. En la Disposición Final Quinta, incisos b) y e), donde faculta al Ministro de Finanzas y Precios para cuando circunstancias económicas y sociales a su juicio así lo aconsejaren, se estableciera las bases imponibles y tipos impositivos en forma progresiva o no; y las formas y procedimientos para el cálculo, pago y liquidación de los impuestos.

Aunque defendemos el criterio doctrinal de que en temas tan técnicos como

sistema empresarial estatal. El cual no se analiza en este estudio y solo se alude a él como elemento de confirmación de la pertinencia de ciertos cambios como la alícuota proporcional, variable y progresiva que hemos defendido.

⁵La Ley No. 13 "Impuesto Global sobre Ingresos", Congreso de la República de Cuba, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 058 de 22 de diciembre de 1951.

⁶Ley No.73 "Del Sistema Tributario", Asamblea Nacional del Poder Popular, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 008 de 5 de agosto de 1994.

los tributarios se pondere la reserva parcial de ley, no es menos cierto que existen determinados límites que no es prudente traspasar, como la necesidad de que cuestiones tan sensibles como: los sujetos, las bases imponibles y los tipos impositivos - en materia tributaria- sean decididos por el legislativo. Actuar que afianza los valores democráticos, la transparencia tributaria y el Principio de Legalidad, por lo que juzgamos desafortunada la omisión de pronunciamientos dirigidos específicamente a un tópico tan trascendente como el establecimiento de regímenes simplificados en la tributación.

No obstante, este error técnico o imprevisión -como queramos llamarlo- es remediado dos años y cinco meses después en el Decreto-Ley No. 169 de 1997 que, en una formulación parecida a la Ley antes mencionada, el Consejo de Estado, en la Disposición Final Tercera, vuelve a reconocer las amplias facultades del Ministro de Finanzas y Precios. Sin embargo, en el inciso b) de la misma, le otorga una nueva cuando le concede la prerrogativa de normar los regímenes simplificados o unificados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para facilitar la determinación y pago de los impuestos a aquellos contribuyentes que, por sus características particulares, requieran dichos regímenes. Continúa, y en la Disposición Final Cuarta faculta al Jefe de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, entre otras cuestiones, para aprobar la aplicación de los regímenes simplificados y unificados

en cada caso particular. Es la primera⁷ vez que durante la reforma antes mencionada y después de promulgada la ya aludida Ley, se menciona de forma clara, pero muy general, a los regímenes simplificados para legitimar su empleo y abrir un asidero jurídico a su futura reglamentación.

En un contexto normativo que revela, en la aplicación del Principio de Legalidad, la más amplia reserva parcial de ley imaginable, que instituyen mecanismos más parecidos a facultades discrecionales administrativas que a un balance adecuado de las prerrogativas y jerarquías normativas de los poderes del Estado en asuntos tributarios, se esboza legalmente la existencia de un régimen simplificado. Estos pronunciamientos jurídicos desfasados, que dejan en entredicho el principio supra mencionado, parecen responder, más que a un diseño armónico y bien concebido de dicho régimen, a urgencias fácticas o limitaciones de la Administración tributaria.

Es justo decir que, a pesar de los inconvenientes y limitaciones manifestados en las normas jurídicas de todas las jerarquías, en ese período, se trabajó operativamente derogando o modificando las disposiciones ministeriales complementarias relacionadas, entre otras, con el pago del Impuesto sobre Ingresos personales. Una de las modificaciones que trasciende al régimen simplificado es la que se implementa a través del Decreto Ley No. 277 de

⁷ Existe una referencia, un tanto oscura en su redacción, en el Resuelto Décimo, de la Resolución No. 21, de fecha 27 de marzo de 1996, emitida por el entonces Ministro de Finanzas y Precios. Donde se dispone que, Podrán establecerse regímenes unificados o simplificados de

determinación de la deuda tributaria y pago de la misma, en adición al régimen general establecido en los artículos precedentes. No obstante, su reglamentación o a quién se aplicaría, quedó sin desarrollar.

2010⁸, la que sólo regula el incremento de las cuotas consolidadas o unificadas del mismo, e introduce nuevamente una alusión al régimen en una norma superior de por sí bastante omisa en cuanto al mismo. Como se puede inferir estas modificaciones se emplearon como un remedial para salvar necesidades prácticas sobrevenidas e ir apuntalando la profusa labor normativa del Ministerio de Finanzas y Precios y calzar el Principio de Legalidad.

En esta fecha se emite por la Ministra de Finanzas y Precios la Resolución No. 286 de 2010, instrumento en el cual se plasman las normas reglamentarias 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, y las referentes al pago de la contribución a la seguridad social por los trabajadores por cuenta propia. La que en su Capítulo I "Generalidades" introduce temas relacionados con la obligación formal de llevar o no contabilidad, que como conocemos es una característica de estos regímenes. Al final del cuerpo de esta disposición, específicamente en el Capítulo VII "Del Régimen Simplificado de Tributación", se esboza un atisbo de reglamentación sobre dicho régimen.

Resulta imperativo precisar que el trabajo por cuenta propia se ejerce en actividades clasificadas y dispuestas por el

Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, en principio concebidas para la modalidad del Régimen General de tributación, con la particularidad de que las cuotas mensuales a cuenta del Impuesto sobre Ingresos Personales tenía un componente en pesos cubanos (CUP) y en pesos convertibles (CUC) y resultaba una obligación formal la presentación de Declaración Jurada al concluir el ejercicio fiscal. Esto nos lleva a pensar que el legislador en un corto primer momento no juzgó en todo su alcance y magnitud la importancia de los regímenes simplificados para nuestro naciente y reformado Sistema Tributario heterodoxo, lo que hace concebible los vacíos legislativos en cuanto al mismo en las normas de rangos superiores.

Las primeras normativas se concibieron para que predominaran los principios de generalidad e igualdad al estilo más ortodoxo, afiliación que no fue posible sostener en el tiempo para todas las actividades del trabajo por cuenta propia, donde se hacía necesario la existencia del Régimen Simplificado, al que se llegó de hecho a través de múltiples resoluciones emitidas por el Ministro de Finanzas y Precios. Si bien es cierto, que tanto la Resolución No. 286 de 2010, como la Resolución No. 298, de fecha 6 de septiembre de 2011, que la sustituye, muestran una idea diferente a la concepción inicialmente descrita, revelando algunas características

⁸ Decreto-Ley No. 277 "Modificativo del Decreto-Ley No. 169, De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios", Consejo de Estado, de fecha 30/09/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 011 de 1 de octubre de 2010. En su Artículo Único, modifica el inciso c) de la Disposición Final Tercera, del Decreto-Ley No. 169, "De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios", de 10 de enero de 1997, que en lo adelante queda redactado como sigue,

"c) Autorizar a los consejos de la Administración provinciales o municipales a incrementar el monto de las cuotas mensuales, que, como pagos anticipados, están obligados a abonar los sujetos del Impuesto sobre los Ingresos Personales, las cuotas impositivas de los regímenes simplificados y unificados que establezca, y los tipos impositivos a pagar por los sujetos del Impuesto sobre los Servicios Públicos, en lo concerniente al arrendamiento de viviendas, habitaciones y espacios".

propias de estos regímenes especiales tal y como hoy los conocemos en nuestro país, seguían teniendo la limitación jurídica de poseer como antecedentes solo la amplia facultad concedida por el legislador al ejecutivo en la figura del Ministro de Finanzas y Precios. Esto, aunque pudiera defenderse -muy legítimamente- con el argumento del uso de la reserva parcial de Ley, está demostrado que respondía más a las circunstancias que a una afiliación consciente de lo que por esto se entiende en la doctrina en general y en el Derecho Tributario en particular.

La realidad se fue imponiendo a través de diversas circunstancias: un aumento de número de contribuyentes, dificultades de control; actividades y territorios de escasa importancia económica por sus bajos ingresos; cuotas con un componente en pesos cubanos y en pesos convertibles; y una Administración Tributaria a la que le era imposible llegar a controlar y detectar el incumplimiento de este amplio segmento de contribuyentes. Ello provoca que de forma sesgada e intermitente se fuera llegando, de hecho, más que de derecho, a la implementación de regímenes especiales como el simplificado. Por lo que pensar en una buena técnica jurídica y ponderación de principios tanto jurídicos como tributarios, en el desarrollo de este régimen, es cuando menos complicado en esta etapa. La necesidad de resolver diversos problemas tributarios de toda índole -entre ellos los del régimen simplificado- hace al legislador abocarse a una impostergable segunda reforma.

En un contexto más coherente con la práctica jurídica Iberoamericana, en el 2012, se aprueban los cuerpos normativos de más alto rango jerárquico portadores

de la segunda gran reforma del Sistema Tributario cubano. Es entonces que se reconoce y define, que entiende y ordena aplicar el legislador cubano en lo que al Régimen Simplificado de Tributación se refiere. Recogido en el Capítulo II "De la Aplicación del Impuesto sobre Ingresos Personales para el Trabajo por Cuenta Propia", en su Sección Tercera Del régimen simplificado de tributación, de la Ley No. 113 "Del Sistema Tributario", emitida por la Asamblea Nacional el 23 de julio de 2012. Es en esta etapa donde empieza a notarse una observancia del Principio de Legalidad, en lo que a este régimen se refiere, sin privar de sus facultades al poder ejecutivo, manteniendo la amplia reserva de ley que le había otorgado en los cuerpos normativos anteriores en relación a este tipo de regímenes especiales.

No obstante, todo lo anterior, y si bien es cierto que en relación al principio en cuestión se avanzó en la dirección correcta salvando errores anteriores y concediendo mayor legitimidad, tanto al Régimen Simplificado de tributación como a la reserva de Ley del mismo, nuestras observaciones han quedado demostradas y se mantienen hoy, sin dejar de decir que en los nuevos diseños se observan elementos aquí recomendados y una actitud positiva en lo que a ellos se refiere. Valoramos que debió aprovecharse mejor y reglamentar todo lo referente al mismo, en el cuerpo de la Ley o en su reglamento, pues si bien es cierto que una serie de artículos sueltos y la Sección Tercera, del Capítulo II, de la Ley establecen aspectos concretos del mismo, es real que no se agrupan coherentemente hechos y circunstancias que están relacionadas o que les son muy propias relacionados con: la

inscripción e incorporación; excepciones; reglas a tener en cuenta para la clasificación de las actividades; reglas de categorización y recategorización; control; deberes formales específicos; el pago; retenciones; incentivos; suspensión, renuncia y exclusión; reglas anti abuso de la norma; sanciones; y recursos.

Vinculado a la reforma y a la nueva Ley tributaria, se emite el Decreto No. 308 "Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios", del Consejo de Ministros, de fecha 31/10/2012. Este a diferencia de su predecesor, es omiso en todo lo referente al Régimen Simplificado de Tributación, situación peculiar dado su denominación y función, quedando nuevamente la reglamentación del régimen en la habilidad, visión y disposiciones del Ministro de Finanzas y Precios, que en los cuatro años de la implementación de la segunda reforma, ha emitido tres resoluciones complementarias⁹ que regulan el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales para el trabajo por cuenta propia, y a groso modo los aspectos operativos fundamentales del régimen simplificado. Debiendo precisar que el cambio más relevante entre cada una de las resoluciones, en lo que a este régimen se refiere, es el aumento consecutivo de la nomenclatura de actividades que pasan al mismo. Esta clara evidencia del protagonismo que ha alcanzado este régimen, hace impostergable un análisis concienzudo del mismo, e incluso, la generalización de estos regímenes especiales a otros segmentos de contribuyentes y actividades económicas vuelve ineludible una

reglamentación general pero muy propia del mismo, dando mayor relevancia a los principios tributarios.

Diagnóstico de las principales insuficiencias detectadas al Régimen Simplificado

Con la investigación y análisis realizado se pudo elaborar un diagrama con seis insuficiencias principales que a su vez se descomponen en diecinueve factores identificados, de una forma u otra, con causas y efectos negativos en la operatoria del régimen. Estos elementos se exponen en el Anexo I, donde mediante el empleo de técnicas como el método Ishikawa o popularmente conocido como espina de pescado, se grafican para un mejor entendimiento del fenómeno. Sus orígenes son diversos, unos vinculados a, criterios: económicos, de política, jurídicos o de principios tributarios. Lo cierto es que su existencia solo es la punta del iceberg, pero demuestran la disfuncionalidad que imprimen a este régimen de tributación en nuestro país.

El análisis de las seis insuficiencias fundamentales, integradas por sus respectivos factores, nos conduce a comprender cómo incidir -posteriormente- en la solución de la cuestión. Estas son:

1. Obligatoriedad del régimen para determinadas actividades, es quizás este uno de los elementos claves, distintivo del prototipo cubano de este régimen especial de tributación. Establecido para aquellos trabajadores por cuenta propia que

⁹ Ver, Ministerio de Finanzas y Precios, resoluciones: No. 21, de fecha 22 de enero de 2013, No. 353, de fecha 2 de

septiembre de 2013, y No. 20, de fecha 12 de enero de 2016.

desarrollan las actividades de menor complejidad, que a estos efectos disponga el Ministro de Finanzas y Precios. Ha quedado en manos de esta Autoridad administrativa la decisión de disponer el nomenclador de cuáles son las actividades o los casos en que se aplica. Por lo que, a diferencia del contexto iberoamericano, en nuestro país es obligatoria la afiliación para los trabajadores por cuenta propia que desarrollan una de las actividades seleccionadas, y completamente vedado para el resto.

Esto colisiona directamente con principios tales como, el de generalidad y el de no confiscatoriedad vinculado al de capacidad económica. Inciden en esta insuficiencia: una clasificación rígida de las actividades pertenecientes al régimen, basado en la actividad que se desarrolla y no en los ingresos del contribuyente; y actividades económicas reguladas, su denominación y alcance, por un organismo diferente al Ministerio de Finanzas y Precios, que como ya hemos dicho no están homologadas por un Clasificador Industrial Internacional Uniforme ni agrupadas por sector económico u otro elemento que no sea el análisis de factibilidad propuesto por la Administración Tributaria y la aprobación del Ministerio de Finanzas y Precios.

2. Desestimulo al empleo, uno de los requisitos para la exclusión del régimen, es que el trabajador por cuenta propia contrate más de una persona para el ejercicio de la

actividad. Aunque es una condición común del régimen en otros países iberoamericanos, suele establecerse la limitación para un número mayor de empleados. Habitualmente los pequeños negocios funcionan con el trabajo o ayuda familiar, situación que debe tomarse en cuenta incluso a la hora de tributar, por lo que un límite tan bajo de empleados es un inconveniente desde diversos ángulos.

Por lo general tal limitación trae aparejado, formas de evasión, incumplimientos de los deberes pecuniarios y formales, aumento de la subcontratación informal de personal, limita el desarrollo económico del negocio, genera riesgo de sanciones, beneficia la aparición de ilegalidades laborales con trascendencia tributaria e incentiva la informalidad. Por lo que esta insuficiencia afecta el atractivo del régimen para eliminar la informalidad, atenta directamente contra una política económica y laboral establecida, donde el trabajo por cuenta propia es un medio para absorber la mano de obra excedente en el redimensionamiento laboral del sector estatal y una forma de aumentar los ingresos de los núcleos familiares cubanos.

Tributariamente tampoco tiene un fundamento técnico sostenible, ya que la ley exime del pago del Impuesto por el Uso de la Fuerza de Trabajo hasta el límite de cinco trabajadores contratados en el trabajo por cuenta propia. Es decir que esta insuficiencia tiene implicaciones más allá del sector al que afecta, pues deteriora y

desestimula un indicador macroeconómico como el empleo, limitando el papel del Sistema Tributario como herramienta de fomento y regulación económica.

3. Cuota, mínima, igual por actividad, si bien es cierto que el Banco Interamericano de Desarrollo recomienda el empleo en América Latina de las cuotas fijas para estos regímenes simplificados especiales, no es criterio que compartamos. Fundamentamos nuestra divergencia doctrinal, en las dificultades manifiestas en el empleo de la misma en el modelo de régimen simplificado aplicado en nuestro país.

La Hacienda Pública de toda nación a la hora del diseño y armonización de los tributos debe tener en cuenta diversos factores, entre los que se encuentra la división política del mismo y el desarrollo de cada región en particular. Las dificultades, en nuestro caso, comienzan al estar autorizado el ejercicio de las actividades a nivel nacional, independientemente del domicilio fiscal del contribuyente. Esto trae aparejado que actividades cuyos titulares tienen fijadas cuotas bajas atendiendo al territorio donde se inscribieron, la ejerzan en otros territorios con condiciones económicas diferentes como la capital del país, esta forma de operar le permite eludir el pago de la diferencia existente entre el monto de ambas cuotas, colocando en una situación desventajosa a contribuyentes de la misma actividad en ambos territorios con respecto al elusor fiscal.

Este comportamiento no solo constituye una práctica abusiva de la norma tributaria, sino que genera una competencia desleal que desestimula a los contribuyentes en, conscientemente querer salir de informalidad y a cumplir con sus obligaciones tributarias.

También el mecanismo de variación de la cuota establecido, donde teniendo en cuenta los estudios de capacidad, personalizados, la Administración Tributaria propone al Consejo de la Administración Municipal correspondiente el incremento o disminución de la cuota mensual de un determinado contribuyente, es a nuestro criterio ineficiente, debido a que el gran número de estos y las limitaciones de la Administración, no se pueden hacer todos los estudios de capacidad necesarios y mucho menos de forma oportuna. Por lo cual la cuota fija, no le permite la necesaria flexibilidad al régimen, y no se adapta automáticamente a las circunstancias económicas eventuales del país o del contribuyente. Todas estas situaciones conspiran desfavorablemente en la justa ponderación del Principio de Equidad, tanto en su componente de equidad horizontal, como vertical.

4. Altos niveles de incumplimiento, esta es una insuficiencia que enmascara algunos de los problemas más complejos de este régimen, y como es lógico, repercute en otros. De la evaluación y análisis realizado sobre el por ciento que constituye, de la recaudación total, la perteneciente al

Régimen Simplificado, se colige que a pesar de ser un segmento de contribuyentes numeroso tienen poca importancia desde el punto de vista recaudatorio, aspecto este demostrado en la tabla siguiente:

Tabla 1. Por ciento que constituye, de la recaudación total, la perteneciente al Régimen Simplificado

Año	% de la Recaudación
2013	0,33
2014	0,34
2015	0,35

Es esta una de las razones por lo que la Administración Tributaria acciona tardía y muy puntualmente ante sus incumplimientos¹⁰, lo que hace disminuir la percepción de riesgo e incentiva la indisciplina de pago. Es cierto que existen otros factores como: alcance nacional de la autorización para ejercer la actividad, lo que vuelve difícil la localización y control de los titulares; una ausencia total de deberes formales vinculados a la exigencia de muy modestas Declaraciones Informativas de bienes y derechos; control inadecuado, por la Administración Tributaria, de los negocios o actividades desarrolladas por estos contribuyentes; baja informatización de la sociedad y de los datos vinculados a la operatoria de los sujetos pertenecientes a este régimen especial. En nuestro criterio, estas debilidades parten de la no existencia de una norma reglamentaria del régimen donde se regule los mecanismos de

control para el mismo, siendo factible auxiliarse por normas complementarias que establezcan las variables y magnitudes físicas a tener en cuenta al presumir los ingresos promedios o fiscalizar las actividades desarrolladas bajo estos regímenes especiales, las que deben de estar acorde con las características y operatoria del tipo de sector o negocio de que se trate. Pues de persistir el estado actual, se haría en grave perjuicio de los principios de, legalidad, equidad, capacidad económica, seguridad o certeza jurídica y no confiscatoriedad.

5. *Impide el crecimiento del negocio*, esta insuficiencia se vincula con la percepción generalizada de que las actividades económicas que se desarrollan en el régimen simplificado son aquellas de menor complejidad¹¹, y que esta condición es inamovible. Si a esto agregamos que es condición básica para permanecer en el régimen, la restricción de tener no más de un empleado y desarrollar no más de una actividad, rápidamente llegaremos a la conclusión de que resulta muy difícil en estas condiciones aumentar la productividad o diversificar la actividad, lo que lógicamente incide negativamente en las posibilidades de incrementar los ingresos. Aunque actualmente, y la Ley tributaria lo permite, se dan pasos para estimular la exportación, en el caso de las actividades del régimen simplificado y

¹⁰ Los incumplimientos de los pagos de las cuotas consolidadas mensuales, que deben ser detectados inmediatamente y constituyen la obligación principal de estos contribuyentes, en ocasiones y dependiendo del tipo de actividad, son requeridas a los tres meses, y en algunos casos en un período mayor de tiempo.

¹¹ Un ejemplo gráfico de actividad económica, encuadrada en el Régimen Simplificado de Tributación, que está generando un nivel elevado de ingresos para sus titulares en La Habana y Matanzas es la de Jardinero, hecho detectado mediante cruce de información de cheques pagados a particulares.

para los trabajadores por cuenta propia es muy difícil introducirse en las cadenas productivas de bienes o servicios, salvo muy contadas excepciones.

El sector financiero, aunque posee normativas encaminadas al apoyo de los emprendimientos, se ha mostrado cauteloso. Actitud demostrada en los tipos de garantía solicitadas a los contribuyentes para poder tener acceso a créditos, o en los montos irrisorios que aprueba para los mismos. Fenómenos estos que impiden la inversión, ampliación y reproducción de los ingresos a generar por el contribuyente en el desempeño de su actividad. Situaciones que ponen de relieve la mentalidad y concepciones de los paradigmas que sobre el Régimen Simplificado de Tributación existen en nuestra nación.

A esto oponemos nuestra visión del mismo, como un régimen embrionario, necesario, transitorio y escalonado, que sirva para incentivar la formalidad, la cultura tributaria y el desarrollo económico del individuo y el negocio o empresa. En el cual existen no pocos ejemplos de que es posible desarrollar la complejidad y valor agregado de actividades económicas, bienes y servicios.

Encontrándose contribuyentes que evidencian una elevada capacidad económica y por tanto contributiva. Esto no significa que sea un comportamiento lineal u homogéneo, situación que también debe tomarse en consideración.

6. Desconocimiento de la capacidad económica del contribuyente, varios son los elementos que propician la

existencia de esta insuficiencia, algunos de ellos ya señalados en las deficiencias antes comentadas, lo que prueba su interdependencia o la existencia de causas comunes entre ellos. Debemos partir de que los regímenes simplificados se sustentan en una presunción objetiva, teniendo como base distintas variables económicas y magnitudes físicas. Circunstancia esta que obliga a efectuar estudios de capacidad o comportamiento, como también suele llamársele, para obtener los índices económicos por sector, actividad y territorio, lo más real posibles.

En el caso que nos ocupa, debido a la forma en que hemos planteado, se clasifican las actividades económicas, su estudio puntual y no sectorializado, solo es posible contar con determinados indicadores para un número pequeño de actividades y territorios específicos. La capacidad económica del contribuyente y sus ingresos brutos estimados no es algo que pueda determinarse fácilmente y sin un margen de error. Esto está dado por el hecho de que cada contribuyente tiene una carga tributaria y desempeño económico particular, además de la circunstancia objetiva de existir variables o hechos, que de ser imprecisos suelen distorsionar las presunciones de comportamiento obtenidas, provocando desigualdades, injusticias e inequidades. Fundamentamos este argumento cuando producto de una economía donde predomina el pago en efectivo, sin que se realice por medio del empleo de los bancos, transite de unas cuentas bancarias a otras, o se emitan los instrumentos de pago legalmente

establecidos; existirán las condiciones propicias para ocultar parte de los ingresos obtenidos por el contribuyente. La existencia de una economía sumergida que oferta y absorbe bienes o servicios; un mercado negro que provee de bienes, insumos y materias primas, sin dejar trazabilidad. La no exigencia de la obligatoriedad de la emisión y recepción de: facturas, comprobantes u otros documentos con alcance tributario, en los que realmente consten los gastos en que se incurrió en el ejercicio de la actividad o por otros conceptos relacionados con esta; será muy difícil conocer la operatoria financiera y potencialidades tributarias de las actividades de este régimen especial. La inexistencia de deberes formales mínimos para los sujetos de este régimen como, la presentación anual de una Declaración Informativa sobre el patrimonio del contribuyente y su negocio, entre otras causas conexas, mantiene a la Administración Tributaria en una inexcusable ignorancia sobre la real capacidad económica y contributiva de los sujetos pasivos de estos regímenes especiales.

Cómo potenciar la aplicación del Régimen Simplificado de tributación en Cuba

Nuestro país necesita avanzar en el ámbito del Derecho Financiero y, dentro de este, en el Derecho Tributario. Tarea que no es sencilla, pues no es fácil construir una estructura sólida sobre concepciones financieras tan diferentes como las existentes antes de la Reforma Tributaria de 1994 y las actuales. La urgencia de ingresos con destino al

Presupuesto del Estado, es real y legítima. No obstante no debemos subvalorar ninguna fuente, aunque sean pequeños contribuyentes y pertenezcan a regímenes especiales como el simplificado, pues aunque no tengan protagonismo recaudatorio, nada impide que sus emprendimientos puedan evolucionar y formar parte del exiguo grupo de grandes contribuyentes, siendo necesario que para esa fase al menos cuenten con la necesaria cultura tributaria que debió proveerles el Sistema Tributario en el tránsito por sus diversas modalidades e instituciones. Es entonces que ganaremos conciencia de la necesidad de la existencia de reglas claras en materia de impuestos, lo que solo es posible cuando se genera confianza y se fomenta el desarrollo con normas tributarias de avanzada factura en lo que a su técnica económica y jurídica se refiere, donde sea posible distinguir el respeto y ponderación de principios como: el de legalidad, generalidad, capacidad económica, equidad, no confiscatoriedad y seguridad o certeza jurídica, entre otros.

El Régimen Simplificado de Tributación en Cuba no es algo pasajero o una institución menor dentro del Sistema Tributario, sino todo lo contrario. Dadas las características de una sociedad tradicional, los bajos ingresos percápitas, el alto grado de informalidad en la sociedad y la economía, el potencial de nuevos emprendimientos, el enorme universo de pequeños contribuyentes y las limitaciones actuales de la Administración Tributaria; es una necesidad la adopción de estos regímenes especiales de estimación objetiva. Por lo

que, si bien es cierto que el vigente en estos momentos funciona, no es menos cierto que se encuentra lejos de ser óptimo, siendo indiscutible su necesaria actualización.

Es un reclamo de las Administraciones y los contribuyentes la simplificación de los deberes tributarios, lo que no siempre es factible o recomendable. Sin embargo, en el contexto cubano, teniendo en cuenta las características antes explicadas es viable un repensar del uso y regulación de estos regímenes especiales, situación que no ha sido interiorizada por el legislador y los grupos técnicos que desarrollan políticas tributarias en el Ministerio de Finanzas y Precios. Es un hecho que entre más nos acercamos a la culminación del plazo de implementación paulatina de la Ley No. 113 de 2012, portadora de la segunda gran reforma tributaria, el Régimen Simplificado de Tributación ha demostrado su vitalidad, plasticidad y pragmatismo en las actuales circunstancias. No obstante, sin aspirar a la perfección es necesario introducir otros criterios técnicos-jurídicos y fortalecer determinados principios tributarios, que potencien este régimen.

Uno de los principios que más hemos mencionado es el de legalidad, no por una natural inclinación del ejercicio de nuestro oficio, sino por una profunda convicción de la importancia de este principio en el terreno de los tributos en

general, y para los regímenes presuntivos en particular. Es aquí donde se hace necesario comenzar el rediseño del Régimen Simplificado actual, en el entendido de que si bien es cierto que en una materia tan técnica como los tributos es aconsejable mantener la amplia reserva parcial de Ley otorgada por el legislador al Ministro de Finanzas y Precios, es conveniente que los elementos fundamentales del régimen estén dispuestos por los representantes de la nación en una norma de rango adecuado siguiendo la traducción del apotegma latino en el que se plantea: *"nulo es el tributo que no nace de la ley"*. Dentro de los elementos que deben recogerse, y por tanto definirse, es el de los sujetos. La referencia que hace hoy la ley, solo particulariza su establecimiento para aquellos trabajadores por cuenta propia que desarrollan actividades de menor complejidad, que disponga el Ministro de Finanzas y Precios, definición y sujetos¹² que nos parecen en exceso restrictivas.

La realidad hoy ha dejado atrás esto, el nomenclador de actividades sujetas al Régimen Simplificado crece casi con una periodicidad anual, aparecen nuevas variantes de este tipo de regímenes para otros actores económicos, sustentados en la facultad del Ministro de Finanzas y Precios para normarlos. Los sujetos, en las relaciones jurídico-tributarias, son un elemento esencial donde es imperativo mantener la

¹² Establecido actualmente solo para las personas naturales dentro de la categoría de trabajadores por cuenta propia y restringida hoy a 115 actividades y a los trabajadores del Sistema Empresarial Estatal, consideramos que debiere concebirse con carácter voluntario u opcional para todo el universo de actividades económicas. Además, albergamos

una idea más revolucionaria y radical donde concebimos que se pueda abrir a otros sujetos como las personas jurídicas, con ciertas características, dentro de las que pudieran estar, las Sociedades Empresariales, Sociedades Simples, las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, el Empresario Individual y las Cooperativas.

reserva absoluta de Ley, corriente de pensamiento a tono con el ordenamiento jurídico-tributario Iberoamericano actual y la doctrina del contrato social en materia fiscal. Asunto que quedaría resuelto si al reglamentarse el régimen, en nuestro país, se hiciera una conceptualización más abierta que dispusiera su aplicabilidad a las personas naturales por el ejercicio de actividades económicas, profesionales o por sus ingresos, en los casos que a estos efectos disponga el Ministro de Finanzas y Precios.

Nuestra propuesta es todavía más ambiciosa e incluiría su aplicabilidad a sujetos como las personas jurídicas que puntualmente la ley autorice, en el entendido de aquellas estructuras económicas que, por: el sector económico en que operan, sus características y monto de sus utilidades, fuera factible el empleo de una modalidad de estos regímenes especiales. El sentido de tales modificaciones es reforzar y con ello atemperar el diseño del régimen a los principios de legalidad y generalidad, eliminando las odiosas discriminaciones o las discutibles aplicaciones de regímenes tributarios basados en interpretaciones extensivas de conceptos cuya elaboración y espíritu restrictivo no lo admite.

Deben quedar reflejados y claros, de forma general, los diversos supuestos que pueden darse, con una definición más amplia de los sujetos que la que hoy se emplea¹³, que es muy restringida y colisiona con la aplicación de regímenes

simplificados para otros segmentos de contribuyentes¹⁴. Somos del criterio que debe estar regulado este régimen de forma más general, y que logre incluir tanto personas naturales como jurídicas, evitando que los sujetos, la base imponible, los tipos impositivos y los recursos sean regulados por Autoridad administrativa y no por el legislativo; situación que ataca el Principio de Legalidad en su variante más ortodoxa en su vinculación con los principios de Transparencia y Seguridad Jurídica. Además, esta sección de la norma, debería contener las condicionantes para acceder al régimen, y los supuestos generales que se pueden dar durante la inscripción y los requerimientos legales de tales actos.

Las actividades económicas que se pueden ejercer están clasificadas bajo el criterio normado por el Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, que dispone su denominación y alcance, con las cuales el Ministerio de Finanzas y Precios elabora una disposición donde aprueba el nomenclador de cuáles de ellas se ejercerán en la modalidad del Régimen Simplificado. Ciertamente es que esto constituye una práctica en Iberoamérica, sin embargo, nuestra insatisfacción radica en el no uso del Clasificador Industrial Internacional Uniforme, lo que permitiría su homologación con la práctica internacional en lo que a denominación y alcance se refiere; su ordenamiento, restringido a determinadas actividades dispersas y no clasificadas atendiendo a la

¹³ El Artículo 60 de la Ley No. 113, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 053 de 21 de noviembre de 2012., establece, restrictivamente, el Régimen Simplificado de Tributación para aquellos trabajadores por cuenta propia que desarrollan actividades de menor complejidad.

¹⁴ En la actualidad se prevé la aplicación de un régimen simplificado para los trabajadores del Sistema Empresarial Estatal, que unifica el pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales y la Contribución Especial a la Seguridad Social.

similitud del sector o de operación económica y financiera de las mismas, no permitiendo establecer la necesaria diferenciación entre sectores económicos dispares y con diversas dinámicas de por sí; y el criterio seguido de un alcance en la autorización del ejercicio de estas actividades que abarca el territorio nacional, sin importar el domicilio legal del titular. Elementos, todos, que afectan el Principio de Equidad, en su componente horizontal y vertical, que es uno de los principios rectores de nuestro Sistema Tributario y el más complejo de armonizar con este tipo de regímenes.

Los patrones en cuanto a la clasificación y alcance de las actividades económicas y el acceso de sus titulares al régimen simplificado pueden y debe mejorarse. Consideramos que sería adecuado el uso de una clasificación estandarizada, como la que ofrece el Clasificador Industrial Internacional Uniforme¹⁵, que permita particularizar elementos de estimación objetiva y magnitudes físicas de los regímenes simplificados, atendiendo al sector o grupo de actividades económicas, implementando políticas tributarias de fomento o regulación a través de tipos impositivos diferenciados. Esto permitiría utilizar índices y coeficientes en el cálculo de la base imponible que personalizarían la tributación simplificada, introduciendo elementos que fortalecerían el Principio de Equidad, en su vertiente de equidad horizontal al homologar la tributación por el tipo de sector económico o profesión, y

en su vertiente de equidad vertical al poder distinguir y corregir la tributación por: sector económico, territorio, población y determinadas circunstancias o magnitudes físicas del contribuyente.

La base imponible sobre la que se aplica el régimen es un aspecto técnico y complejo, pero que debe ser reexaminada, la simplicidad no debe tomarse al pie de la letra, pues en muchos casos los países latinoamericanos han tenido que adecuar sus regímenes especiales a cuotas fijas o formas elementales de llegar al tributo, forzados por altos niveles de analfabetismo o la carencia de instrucción adecuada de sus destinatarios. Lo que no es el caso del Reino de España, cuyo régimen de estimación objetiva es un modelo que, sin ser extremadamente complejo, satisface mejor la presunción de ingresos obtenidos por el contribuyente.

Es un error pensar que el Régimen Simplificado es un nuevo tributo, cuando en realidad es una modalidad presuntiva del cálculo de la base imponible para llegar al tributo a pagar. En el caso cubano se cuenta con un apropiado grado de instrucción básica de la sociedad, existiendo las condiciones necesarias para la reforma y establecimiento de un régimen de estimación objetiva simplificado, que introduzca elementos técnicos más complejos como: índices, coeficientes y signos, en la obtención de una base imponible presunta, lo más personalizada posible. Esto potenciaría el régimen en cuanto al Principio de no

¹⁵ Clasificador Industrial Internacional Uniforme (siglas CIIU); es la clasificación sistemática de todas las actividades económicas cuya finalidad es la de establecer su codificación armonizada a nivel mundial. Es utilizada

para conocer niveles de desarrollo, requerimientos, normalización, políticas económicas e industriales, entre otras utilidades.

confiscatoriedad y al Principio de Equidad, siendo este último uno de los más complejos de armonizar y uno de los principios rectores del Sistema Tributario contenido en la actual Ley.

Un aspecto de importancia lo constituye la formulación del tipo impositivo a aplicar, que en el caso nuestro se materializa en una cuota fija, con todos los inconvenientes que esto acarrea. El hecho que los estudios realizados tanto por el Banco Interamericano de Desarrollo, el Instituto de Estudio Fiscales, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, entre otros; recomienden para América Latina y el Caribe el uso de la modalidad de cuota fija, no significa que para las condiciones de Cuba sea obligatorio, pues muchos de esos estudios no incluyeron en su muestra o campo para la investigación las condiciones de nuestro país. Ciertamente la cuota fija es el ideal de simplificación, pero también lo que hace cuestionable al régimen en cuanto a equidad horizontal y vertical, capacidad económica y contributiva, y la no confiscatoriedad. Todo ello en un mecanismo administrativo selectivo, poco transparente y que puede conducir a violaciones del supra principio de Justicia Tributaria. Consideramos que una modalidad de tipo impositivo soportada en el empleo de alícuotas variables proporcionales y progresivas, constituiría una variante que fortalecería la equidad, sería más flexible y actuaría como un regulador automático ante variaciones de las circunstancias económicas del contribuyente y los índices de inflación. Para su implementación sería necesario, acometer las reformas antes descritas en

lo que a la base imponible se refiere, así como escalonar progresivamente las categorías de ingresos y las alícuotas a aplicar en cada rango.

En consecuencia, uno de los elementos imprescindibles para implementar la modalidad de alícuotas variables, proporcionales y progresivas, a parte de la base imponible, es la definición de las categorías o rangos de ingresos. La utilización de una cifra constituida por: los ingresos, volumen de venta o monto de las operaciones, ha ido cayendo en desuso, a nivel internacional, su utilización como única variable a manejar para considerar la inclusión o exclusión del régimen al ser de fácil manipulación por el contribuyente, que siempre tratará de ocultar sus verdaderos ingresos.

En el caso del Régimen Simplificado de Tributación cubano no existe una afiliación a adoptar el criterio del monto de los ingresos como elemento a considerar en el mismo. La norma solo se refiere a un factor como este cuando establece que, a partir de los cien mil pesos cubanos (100 000.00 CUP), es obligatorio utilizar un sistema contable. Sin embargo, en la propia Ley - explícitamente- aclara que, los trabajadores por cuenta propia que pagan sus obligaciones tributarias bajo este Régimen no aplican el Sistema Contable para los Trabajadores por Cuenta Propia, solo estando obligados a llevar los registros de Ingresos y Gastos, que a estos efectos establezca la Oficina Nacional de Administración Tributaria. Pronunciamientos estos que nos inducen a pensar que el legislador, subliminalmente, establece en esta cifra el limite a partir del cual un contribuyente se

puede juzgar de interés tributario, por tanto, sujeto a mayor presión indirecta y requisitos formales. Que, aunque en el caso de los sujetos que tributan en la modalidad del Régimen Simplificado, tal condición es irrelevante, debiéndose entender que puede admitir ingresos mayores sin que estén compulsados a cumplir con los requisitos establecidos para lo que excedan la cifra antes referida, lo que a nuestro juicio es una gran contradicción que deja entre dicho lo que quiso decir cuando plantea que el régimen se aplica a aquellos trabajadores que realizan actividades de menor complejidad.

Apoyados en un análisis racional, y para concretar la idea propuesta, podríamos decir que la cifra de cien mil pesos cubanos (100 000.00 CUP) de ingresos en el ejercicio fiscal, puede marcar el monto máximo de la escala progresiva de ingresos en el Régimen Simplificado, y el monto mínimo quedaría fijado a partir de los diez mil pesos cubanos (10 000.00 CUP). Teniendo estos valores solo quedaría determinar los rangos intermedios y las alícuotas que le corresponderían a cada tramo. Para ilustrar nuestra propuesta y a modo de ejemplo véase la tabla siguiente:

Tabla 2: Ejemplo de propuesta de escala progresiva

No.	Rango de Ingresos Anuales en CUP	Rango de Ingresos Mensuales	Alícuota porcentual progresiva
1	1.00 hasta 10 000.00	-	Exento
2	10 001.00 hasta 29 999.00	de 833 a 2499	2%
3	30 000.00 hasta 60 000.00	de 2500 a 5000	3%
4	60 001.00 hasta 90 000.00	de 5001 a 7500	5%
5	90 001.00 hasta 100 000.00	de 7501 a 8333	8%
6	Más de 100 001.00	8334 o más	10%

Asumir un criterio como este introduciría el Principio de Progresividad en el Régimen Simplificado de Tributación cubano, siendo justo y adecuado a los fines tributarios y de políticas redistributivas de los ingresos. Su mayor aporte será consolidar la vertiente de equidad vertical del Principio de Equidad Tributaria.

Elementos claves que deben ser reevaluados para la potenciación del Régimen Simplificado de Tributación son los criterios de exclusión del mismo. Estos

limitan al contribuyente e influyen negativamente en el empleo, la diversificación y crecimiento de los emprendimientos, así como la recaudación. Una de las prohibiciones es la de contratar más de una persona para el ejercicio de la actividad. Como ya hemos dicho esta prohibición es contraproducente y carece de lógica si tenemos en cuenta que, legalmente está regulado la exención del pago del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo por los primeros cinco

trabajadores contratados¹⁶. Es decir que no implica sacrificio fiscal alguno, sin embargo, su prohibición estimula la contratación informal y el riesgo de conductas fraudulentas en el ejercicio de la actividad por el contribuyente en estos regímenes. Situación que desestimula el empleo legalmente formalizado, coartando y proscribiendo el trabajo o ayuda familiar, una modalidad propia de los pequeños negocios familiares, en general y de estas actividades económicas, en particular. En virtud de lo cual y con el objetivo de desarrollar el régimen, es adecuado modificar tal proscripción disponiendo que, el criterio de exclusión esté dado por la prohibición de contratar más de cinco personas para el ejercicio de la actividad. Esta simple modificación revertiría automáticamente todos los aspectos negativos señalados, homologaría la práctica tributaria e incentivaría el empleo.

El segundo criterio de exclusión radica en la prohibición de desarrollar más de una de las actividades autorizadas. Esta regla imposibilita la diversificación del negocio o empresa del contribuyente, pues muchas actividades implican la ejecución o complementación de otras pertenecientes al mismo ramo o sector económico que les son afines. Como también es posible que, por las características del sector económico, territorio, el mercado y el contribuyente, el mismo sea capaz de asumir varias actividades de diferente naturaleza. Esto no es nada nuevo para este y otros tipos

de regímenes, la solución técnica ha sido implementada en el contexto Iberoamericano y factible de aplicación para nuestro país. No obstante, para fomentar nuestro Régimen Simplificado de Tributación, en lo que a la modificación de esta prohibición se refiere, es necesario adoptar e implementar un criterio técnico que analizamos con anterioridad, el cual no forma parte de los criterios tenidos en cuenta por el legislador para el mismo. Nos referimos al límite máximo de ingresos anuales a tener en cuenta para delimitar la frontera entre el régimen simplificado y el general. Sin embargo, nuestra Ley introduce una regla de estas características, al establecer la obligación de utilizar un sistema contable de sus actividades, a los trabajadores por cuenta propia que durante el año fiscal anterior hayan obtenido, en ocasión del ejercicio de sus actividades, ingresos anuales iguales o superiores a cien mil pesos cubanos (100 000.00 CUP).

Como hemos dicho con anterioridad, con respecto a esta particularidad, tal condición refleja -de manera implícita- la percepción del legislador, de que a partir de este monto aumenta la complejidad de la actividad y el contribuyente comienza a tener una capacidad económica y contributiva de interés para la Administración Tributaria. Esta regulación, ya existente, puede ser aprovechada en función de modificar la prohibición existente, evitando complejizar las reglas actuales al introducir nuevos montos. En resumen, el

¹⁶ Esta exención, aunque se encuentra regulada para las personas naturales que ejercen el trabajo por cuenta propia cuando actúan como empleadores, se aplica también en el

caso de otros modelos de gestión de la propiedad como las Cooperativas No Agropecuarias.

fin se logra modificando la restricción presente y estableciendo que, el criterio de exclusión esté dado en la prohibición de superar los cien mil pesos cubanos (100 000.00 CUP) de ingresos brutos anuales por, el trabajo autónomo en el ejercicio de una o varias actividades económicas, oficios y/o profesiones; o de la suma de los ingresos por el trabajo en relación de dependencia y los obtenidos por el ejercicio de una o varias actividades económicas, oficios y/o profesiones. Esta variación implicaría la revisión de políticas y conceptos como las de empleo, la de multiplicidad de actividades y eliminación de restricciones en la aplicación del régimen, cuyo impacto social y económico marcaría la diferencia y mejoraría el contexto en que se desenvuelven las fuerzas productivas.

Siguiendo el contexto expresado en el párrafo anterior, uno de los aspectos que necesita ser adecuado convenientemente es la posibilidad no solo de ejercer varias actividades de las aprobadas en el nomenclador de actividades sujetas al Régimen Simplificado de Tributación, sino que el mismo pueda ser opcional, si se cumple con los requisitos para poder optar por él. Característica causante de inconvenientes tales como el enanismo fiscal o atomización de las empresas, es un verdadero y temido problema para las administraciones tributarias Iberoamericanas, por la falta de controles posteriores sobre estos contribuyentes, lo que no tiene que ser igual en nuestro caso si implementamos los mecanismos para evitar el abuso de la norma. El legislador, que solo tomó lo que sobre el régimen había normado y aplicado el Ministro de

Finanzas y Precios, no hizo un análisis profundo del riesgo-beneficio sobre la cuestión de que, primero el régimen -en principio- fuera aplicable a todas las actividades, solo vedadas a aquellas que puntualmente no fuera aconsejable su aplicación, y segundo, que los contribuyentes pudieran voluntariamente optar por él. Esto tendría una repercusión práctica y legal importante en la reforma si se acomete integralmente. Práctica, porque al poder ejercer varias actividades al amparo de un régimen como este permitirá que un mismo contribuyente diversifique y complemente -sin aumentar su carga tributaria y presión indirecta- los bienes, oficios, profesiones y servicios vinculados con su actividad principal. Lo que introduciría elementos de competitividad que pueden tener reflejo en los precios y las opciones de mercado y servicio en los municipios poco desarrollados donde la especialización solo se dé atendiendo a la complejidad de la actividad, al uso de métodos o *know how* desarrollados por el titular de la actividad o sus empleados y la consolidación de la situación económica del contribuyente. Sería un remedial para el obligado cuando por situaciones financieras o económicas complejas se vuelvan muy onerosas las obligaciones formales e indirectas, poder optar por un método presuntivo o salir de él. La repercusión legal se daría en que, al ser optativo para el desarrollo de todas las actividades tendría un carácter general en su aplicación y acceso, lo que indiscutiblemente fortalecerá el Principio de Generalidad, el que es uno de los que recoge la Ley Tributaria actual. Tiende a afianzar el Principio de No Confiscatoriedad al permitir que por

causas lícitas se pueda migrar de un régimen a otro, evitando erogar recursos del patrimonio propio del obligado para satisfacer obligaciones pecuniarias impuestas que no se corresponden con el nivel de actividad real e ingresos obtenidos por el obligado. El poder realizar varias actividades bajo este régimen eliminaría una proscripción que propicia el ejercicio de las mismas en condiciones fraudulentas, difíciles de detectar y enfrentar, dejando de percibirse los ingresos que de ser legal serían exigibles. Por lo que esta modificación repercutiría indiscutiblemente en dos principios como el de Legalidad y Eficiencia.

No obstante, la aplicación de esta reforma lleva algunos requisitos que junto con los descritos en párrafos anteriores marcarían los necesarios límites, para evitar el abuso de la norma como, que el contribuyente, al ejercer varias actividades estaría obligado a satisfacer las cuotas consolidadas mínimas de cada una de ellas de manera independiente en los términos y condiciones que la norma establece. Los ingresos y gastos de cada actividad se deben llevar en un registro independiente para cada actividad, de manera que sean auditables de forma individual. En el entendido de que todas las actividades en dependencia del sector económico a que pertenezcan tienen operatorias y rendimientos diferentes. Además, evitando la consolidación de la

información se hace más difícil el trasvase de gastos u otros elementos que puedan ocultar una mayor rentabilidad de las actividades y el incremento de ingresos. Esto es trascendental para la categorización del escalón de ingresos atribuibles al contribuyente y consecuentemente la alícuota que le corresponde aplicarse para satisfacer el tributo.

Existen situaciones o requisitos que a pesar de producirse no invalidan la aplicación del régimen¹⁷ o viceversa, las que deben estar claramente definidas o cuando menos precisadas en una sección de la norma reglamentaria, que no debe pasar por alto quien tiene delegada la facultad de emitirla. Esto es una carencia en la ordenación de estos regímenes, pues se encuentran subsumidas en disposiciones de diversos rangos o en la amplia facultad otorgada por la Ley al Ministro de Finanzas y Precios. Hablamos de ordenar y precisar las excepciones específicas que se pudieran presentar durante la pertenencia a este régimen, independientemente de su aplicación por otros sujetos, lo cual pudiera volver más nítido el Principio de Seguridad Jurídica o Certeza, como también suele llamársele en Brasil, y por consiguiente al de Legalidad.

Otro aspecto que debe ser regulado es el de las retenciones¹⁸, pues ciertamente aunque el régimen solo se

¹⁷ Ejemplo de esto es, la no obligatoriedad de pagar las cuotas mensuales consolidadas durante el período de suspensión de la actividad, legalmente establecido; y la posibilidad que tienen aquellos trabajadores por cuenta propia, vinculados a las empresas provinciales de Servicios Técnicos, Personales y del Hogar por medio de contratos

de arrendamiento de locales, para el ejercicio de las actividades de peluquería, barbería y manicura, de pagar conforme al Régimen Simplificado de Tributación, las cuotas consolidadas mínimas mensuales establecidas.

¹⁸ Las retenciones fiscales como herramienta tributaria de la hacienda pública atiende a dos necesidades,

haya diseñado -erróneamente- para actividades de poca complejidad, puede encontrarse en circunstancias donde sería pertinente establecer con claridad la figura del retentor y en quién recaerá, pues debe ser prevista en su modalidad de sujeto pasivo o activo. Esto suele ocurrir cuando se importa o exporta y se hacen pagos al exterior, o cuando a segmentos de contribuyentes se les aplica el criterio de retención y aporte en la fuente como es el caso del pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales y la Contribución Especial a la Seguridad Social por los trabajadores del Sistema Empresarial Estatal.

El control es otro de los elementos fundamentales que debe definirse para estos regímenes. Pues no es correcto que el sujeto pasivo y la Administración Tributaria perciban que simplificado es sinónimo de ausencia de fiscalización y seguimiento. Por ser un segmento amplio de contribuyentes es necesario desde su afiliación que exista una percepción del riesgo que implica el incumplimiento. Para esto debe dejarse claro en la norma reglamentaria, entre otras cuestiones, que el incumplimiento de un pago de la cuota consolidada mensual implica la determinación de deuda tributaria con todos sus atributos (principal, recargo y multa), que la infracción de los pagos de tres mensualidades de forma consecutiva implicaría además, de la determinación de deuda tributaria, la solicitud al órgano rector de la cancelación de la autorización

para ejercer la actividad, el retiro de la documentación y la baja del Registro de Contribuyentes.

No obstante, cuando pensamos en que se debe normar sobre el control es, además de lo anterior, los elementos técnicos que se usarán en el mismo. Teniendo en cuenta las características de estos regímenes, sería adecuado establecer cómo se integra la base imponible para los mismos, elemento fundamental para aplicar un tipo impositivo de alícuotas variables, porcentuales y progresivas. Dejando claro que en adición a lo que establece la Ley se usarán determinados medios y métodos, especificándolos en las legislaciones complementarias de acuerdo con el sector económico y el tipo de actividad. El régimen especial a utilizar sería el de presunción directa, que se basa en la utilización de índices objetivos referidos a magnitudes físicas, coeficientes o rendimientos de operaciones reales al alcance del contribuyente y de la Administración Tributaria. Lo antes dicho, y así debe quedar dispuesto, no es impedimento para que por razones fundadas se use el régimen de presunción indirecta, o cualquiera de los establecidos legalmente. Esto permitirá reglamentar la potestad de la Administración Tributaria para categorizar y recategorizar de oficio a los contribuyentes sujetos del Régimen Simplificado de Tributación, lo que acentuará la transparencia de las regulaciones que a tales fines se

- La garantía por parte del Estado del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, disminuyendo la posibilidad de fraude fiscal, aumentando la eficacia recaudatoria y facilitando la tributación al propio contribuyente.

- Dotar al erario de los suficientes medios económicos para su correcto funcionamiento.

dispongan. Definiendo las causales que legalmente incidirán en la referida clasificación, donde se debe incluir aspectos tales como:

1. Si los ingresos brutos acumulados o las adquisiciones de bienes o servicios en el ejercicio fiscal anterior exceden del límite superior de la categoría en la que esté ubicado.
2. El valor de: depósitos o inversiones, de las adquisiciones de mercancías, materias primas o insumos para la venta o producción de bienes o servicios, de bienes muebles o inmuebles, haga presumir que el nivel de ingresos del contribuyente no corresponde con el de la categoría en la que se encuentra ubicado.
3. La actividad económica ejercida por el contribuyente, sea diferente de la actividad declarada en el Registro de Contribuyentes.

Junto con estas causales y para propiciar su fiscalización se exigirán otros requisitos formales vinculados a estas como: la obligación de mantener en sus establecimientos los documentos que respalden sus compras, y los comprobantes, facturas, tickets, notas o cualquier otro tipo de documento, de las compras y ventas que efectúen deben ser conservados en condiciones de ser

auditado por un plazo de cinco años. Además, se dispondrá claramente que junto con las herramientas de control diseñadas para los afiliados a este régimen especial se proceda, de ser necesario para su verificación, conforme a lo establecido en la Ley Tributaria y sus complementarias.

Algo que no es nuevo en la normativa tributaria de nuestro país, pero que hoy no existe, son los márgenes tolerables de error, al incluirse o excluirse de un rango o categoría de ingresos. Esto no es más que establecer en la norma que: los errores de apreciación de los contribuyentes en cuanto al monto anual presumido de sus ingresos, cuando en consecuencia de ellos resulte que indebidamente se categoricen o recategoricen voluntariamente en uno de los rangos de ingresos establecidos, serán tolerados por la Administración Tributaria hasta un diez por ciento (10%) máximo en defecto del límite del escalón o rango de ingresos superior que legalmente le corresponda. Siendo la regla a seguir, en dichos casos, satisfacer la diferencia del tributo dejada de pagar, sin aplicar recargos ni multas, con arreglo a las escalas y tipo impositivos establecidos para cada una de ellas.

Tabla 3: Propuesta de escala progresiva ajustada.

No.	Rango de Ingresos Anuales en CUP	Margen de tolerancia de menos un 10%	Alícuota porcentual progresiva
1	1.00 hasta 10 000.00	No se aplica	Exento
2	10 001.00 hasta 29 999.00	-1000.1 CUP	2%
3	30 000.00 hasta 60 000.00	-3000 CUP	3%
4	60 001.00 hasta 90 000.00	-6000.1 CUP	5%
5	90 001.00 hasta 100 000.00	-9000.1 CUP	8%
6	Más de 100 001.00	-10 000.1 CUP	10%

Esto permite generar confianza y apuntala el Principio de Seguridad o Certeza Jurídica del régimen, facilitando el cumplimiento y atenuando levemente el Principio de Legalidad que nos obligaría a perseguir, determinar deuda, recargo, multa y apremiar al contribuyente por cantidades irrisorias o debido a errores de presunción de los ingresos anuales. Acciones que repercuten en una economía procesal fáctica al evitar activar la excesiva promoción de los recursos en la vía administrativa, y la maquinaria judicial. Esto no implica cejar en la determinación de perseguir actitudes fraudulentas, pero solo en los casos en que claramente se manifieste la intención de dolo o abuso de la norma.

Una idea que hemos defendido con fuerza es que la exigencia de pocos requisitos formales, en estos regímenes, no significa que no sea necesario la existencia y cumplimientos de algunos. Es correcto que los sujetos de este Régimen no tengan obligación de presentar Declaración Jurada, hacer la liquidación anual de sus ingresos, o poseer un sistema contable y llevar una contabilidad compleja. Pero como hemos dicho en párrafos anteriores consideramos pertinente que mantengan actualizada su situación fiscal en el Registro de Contribuyentes; den información de sus

actividades económicas; lleven un Registro de Ingresos y Gastos por actividad de acuerdo a las características de las mismas; actualicen su categoría de ingresos; emitan¹⁹ y exijan vales de venta, tickets, facturas u otro documento análogo que avalen tanto sus compras como las operaciones de ventas, servicios o cualquier otra prestación; en el caso del transporte terrestre de personas deben registrar los kilómetros diarios recorridos; y paguen la cuota consolidada mensual. Estas obligaciones incluyen conservar los documentos antes mencionados por un período de cinco años, que realicen y entreguen -anualmente- una declaración informativa patrimonial.

En los documentos que emitan deben consignar con claridad su Número de Identificación Tributaria, el valor de las ventas o servicios prestado, la fecha de la transacción, así como cualquier otro dato de interés que legalmente corresponda.

Importante es acotar en la norma reglamentaria todos los supuestos que puedan ocurrir con la obligación de pago de estos sujetos, por ser su obligación fundamental. En este aspecto existen dos tendencias, las del pago de las cuotas consolidadas de forma mensual dentro de los veinte (20) primeros días naturales del mes siguiente al período que se liquida, que es como se hace en la actualidad, o los

¹⁹ Esta obligación, la de emitir vales, notas, tickets o facturas o documentos análogos, debe consignarse de forma reglada, es decir con ciertas condiciones para evitar que actividades cuyo precio de venta de algún bien o servicio sea de un monto pequeño se vean compelidos a emitir estos documentos en una cantidad tal que represente un gasto y obligación indirecta excesiva. Es por eso que recomendamos una redacción como la siguiente, “El contribuyente inscrito en el Régimen Simplificado de Tributación no está obligado a emitir vales, notas, tickets,

facturas y otros documentos similares, excepto cuando el valor de venta individual de cada mercancía, bien o servicio supere el valor de cinco pesos cubanos (5.00 CUP) y cuando el cliente lo solicite. Sin embargo, está obligado a emitir, consignar y archivar un vale, nota, ticket, factura o documento análogo que resuma la cantidad de mercancías, bienes o servicios, y su valor total, que comercializó al final de las operaciones de ese día y de los cuales no se expidió documento alguno”.

que proponen hacerlo por trimestre dentro de los veinte (20) primeros días naturales del mes siguiente al período que se liquida. Juzgamos adecuada la modalidad usada actualmente, pues nos afiliamos al criterio de que el dinero debe recaudarse en el momento en que el contribuyente dispone de él y aún no lo ha gastado, lo cual es consecuente con los principios de la tributación. Sería importante concentrar en esta sección de la norma las opciones que pudiera tener el contribuyente de este Régimen con respecto al pago de las cuotas, como:

1. Cuota a la fecha: En esta modalidad de pago, el contribuyente cancelará el valor del período actual, ya vencido. Pudiendo, en esta modalidad, liquidar cuotas vencidas de períodos anteriores, incluyendo sus recargos por mora y la multa.
2. Cuota Global: En esta modalidad de pago, el contribuyente cancelará la cuota a la fecha descrita en el numeral anterior, más las cuotas correspondientes al resto de meses del año en curso que le faltarán por pagar. Esto supone un beneficio para el mismo, pues de incrementarse la cuota de su actividad en el año, y habiendo satisfecho previamente seis meses o lo que quedará del año fiscal, no le será aplicable el incremento hasta el próximo ejercicio fiscal.

Entre otras circunstancias, y aunque sea de aplicación general, se normará el derecho y condiciones de este tipo de contribuyentes a optar por la solicitud de convenios de aplazamiento, con fraccionamiento o no, de la deuda tributaria.

Necesario desde el punto de vista del Régimen es regular la Renuncia al Régimen Simplificado. Entendiendo la renuncia como el acto por el cual el contribuyente informa a la Administración Tributaria su decisión voluntaria de no continuar o pertenecer al Régimen Simplificado y cumplir con las obligaciones en el Régimen General. Para el efecto, el contribuyente deberá actualizar la información del Registro de Contribuyentes de acuerdo a lo establecido en el Reglamento y la Ley. No podrán reincorporarse al mismo hasta que hayan transcurrido doce (12) meses desde la fecha de la última renuncia registrada en el Registro de Contribuyentes. Los que renuncien voluntariamente deberán pagar la cuota del Régimen Simplificado correspondiente al mes en el cual renuncia; y, desde el primer día del mes siguiente, cumplir con sus obligaciones tributarias y deberes formales en el Régimen General. De forma análoga se procederá durante la exclusión de oficio de un contribuyente por la Administración Tributaria, excepto en que los contribuyentes que hayan sido excluidos del Régimen Simplificado, no podrán reincorporarse al mismo hasta haber transcurrido veinticuatro meses desde la fecha de notificación de la exclusión.

Aspecto importante es disponer que los pronunciamientos de la Administración Tributaria con respecto a cualquier tipo de acción o actuación sobre los contribuyentes del Régimen Simplificado de Tributación se realice a través de disposiciones motivadas en fundamentos de hecho y de derecho con rango de resoluciones, a excepción de

algunas modalidades de multas; los convenios de aplazamiento con fraccionamiento o no de la deuda tributaria; cuando las circunstancias o la naturaleza del acto requiera de otro tipo de documento o actuación. Debiendo establecer siempre la posibilidad de interponer Recurso ante la Autoridad competente en el plazo de quince (15) días hábiles por el contribuyente, de acuerdo a lo que con carácter general y en el caso de los recursos establece la Ley y sus normas complementarias. Esto es fundamental para fortalecer el Principio de Legalidad, el derecho a la Defensa y el Debido Proceso en este tipo de regímenes especiales, y las actuaciones tributarias relacionadas.

El criterio como se ha manejado el régimen sancionador de estos contribuyentes, a los que se les aplica el régimen general dispuesto en la Ley y sus complementarias, nos parece adecuado hasta hoy. No obstante, es conveniente ir pensando en sanciones que vayan dirigidas específicamente a ilícitos típicos de estos regímenes especiales como los establecidos en Argentina, para el Monotributo.

Como conclusión podemos manifestar, que urge una reglamentación adecuada del Régimen que codifique todos los supuestos generales y particularidades del mismo. Que esto debe hacerse en una norma de rango adecuado como el Decreto, y que se complemente en cuanto a disposiciones técnicas, factores, índices, coeficientes,

tipos de rendimientos y otros elementos operativos, por normas con rango de resoluciones que periódicamente emita el Ministro de Finanzas y Precios, con el objetivo de actualizar la aplicación del Régimen. Que es necesario contar con una estructura especializada que atienda y controle a estos contribuyentes dentro de la Administración Tributaria cubana. Así como trasladar al legislador, al ejecutivo y al contribuyente, la importancia de este régimen²⁰ como fase, escalonada, de transición a una tributación más compleja, que fomenta el desarrollo de los emprendimientos en sus primeros estadios o durante circunstancias económicas desfavorables para el contribuyente en particular, o para el país en general.

Vinculación con aspectos constitucionales

El debate sobre la necesaria Reforma Constitucional que debe acometerse en nuestro país es un proceso vivo que parte no solo de los círculos académicos sino de la dialéctica económica que se experimenta en este momento. Elemento fundamental a tener en cuenta será lo concerniente a temas tributarios. Reflexión inspiradora nos llega en el verbo y pluma de la académica cubana Dra. Lissette Pérez Hernández²¹, al plantear que: *"Teniendo en cuenta que la normativa vigente establece la obligación de todos a contribuir con los gastos públicos, en*

²⁰ En el Anexo XII se muestra un análisis del incremento, entre los años 2012 al 2016, de los contribuyentes pertenecientes al Régimen Simplificado de Tributación en Cuba, donde se pone de manifiesto el incremento sostenido del número de afiliados.

²¹ Profesora Titular de Teoría del Estado, Derecho Constitucional, Ética Jurídica y Metodología de la Investigación Jurídica de la Facultad de Derecho, Universidad de La Habana. Doctora en Ciencias Jurídicas.

tanto el tributo constituye un instrumento de política económica general y ha de responder a las exigencias del desarrollo económico y social del país, resulta indispensable, en pos de la coherencia del ordenamiento jurídico, regular de forma expresa en la Ley Fundamental, el deber tributario sobre la base de los principios de generalidad y equidad en correspondencia con los principios de justicia social e igualdad, de manera que se estimule el trabajo y la producción”²².

Resulta incuestionable la ratificación de un elemento clave expuesto y es la importancia cardinal de los principios tributarios, no solo en lo que concierne al Régimen Simplificado de Tributación, sino también, desde la Ley Fundamental y el ordenamiento político, social y económico por ella establecido. En vista de lo cual consideramos atinado el pronunciamiento arriba citado, solo que, en cuanto a los principios enunciados, somos del criterio de que no son suficientes si queremos establecer desde la constitución las directrices y límites que deben regir al poder tributario del Estado en la Cuba de hoy. Es cierto que en la norma tributaria de más alto rango que actualmente existe solo se manifiesta que los tributos se establecen sobre la base de los principios de generalidad y equidad de la carga tributaria, en correspondencia con la capacidad económica de los sujetos obligados a su cumplimiento.

En nuestro criterio esto es insuficiente, limitación que no debe trascender a las modificaciones que de la Constitución de la República se hagan. Por

lo que proponemos un enunciado que desde la Ley Suprema exprese el mandato de: que el Régimen o Sistema Tributario se regirá por los principios de generalidad, legalidad, progresividad, proporcionalidad, capacidad económica, no confiscatoriedad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia o seguridad jurídica y suficiencia recaudatoria. Principios impositivos que definen como preceptos, directrices o ideas fundamentales, cómo debe conformarse el basamento normativo de la vertiente tributaria del Sistema Fiscal cubano. Formulación que permitirá enjuiciar la bondad y racionalidad de este orden. Aunque como pautas generales desde la Constitución, su incidencia será tan perentoria, que irradiará indiscutiblemente en la necesidad obligada de acometer los cambios aquí propuestos para lograr atemperar el Régimen Simplificado de Tributación a estos principios tributarios de ineludible observación para el legislador, el ejecutivo y su destinatario, el contribuyente. Efecto que repercutirá en la concepción de los regímenes simplificados como una etapa transitoria y escalonada en la priorización de los impuestos directos y progresivos.

Estamos conscientes de que estos principios desde la política tributaria promoverán la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Lo que fortalece el mega Principio de Justicia y el

²² Pérez Hernández, Lissette. “La regulación constitucional de los principios que regulan la economía”,

Universidad de La Habana, [s.n], [s.l], [c.a 2015], página 12.

pacto social tributario. De ahí la necesidad de que adquieran rango constitucional.

Un elemento esencial que no debemos perder de vista, en cuanto al Principio de Legalidad, es la modalidad de reserva de Ley que necesitamos, desde la Constitución, para el fomento y regulación del Régimen Simplificado de Tributación. El criterio adecuado es mantener la amplia reserva de Ley de que hoy se disfruta, pero con un cambio de concepto, consistente en que el legislador es quien debe establecer los aspectos principales²³ de los tributos; las partes técnicas, actualizaciones, las regulaciones de estas materias, así como otros aspectos que no lesionen la indispensable jerarquía jurídico-tributaria en temas fiscales debe seguir en manos del Ministro de Finanzas y Precios.

Como hemos reiterado, en el Régimen Simplificado de Tributación es correcto que se definan sus elementos fundamentales en la Ley, pero su reglamentación exhaustiva y adecuada debe descansar en manos del ejecutivo, la actualización de los parámetros técnicos: índices, coeficientes, valores de las magnitudes físicas y económicas a emplear, actividades y sus indicadores de rendimiento, etcétera, entre otras que lógica y razonablemente sean de carácter operativo, se le otorga -como facultad- al Ministro de Finanzas y Precios, de la cual está obligado a hacer un uso proporcionado dentro del marco que le otorga la Ley y rindiendo cuentas, oportunamente y en cuantas ocasiones

sea necesario, a la Asamblea Nacional lo que a nuestro juicio debe quedar claro, junto con otros aspectos, en la parte económica de la Constitución de la República.

Estrategias para la implementación de las mejoras y sus beneficios

Como toda transformación o intensión de incidir en el ámbito social, político y económico, se necesita definir las estrategias a emplear para atemperar el Régimen Simplificado de Tributación cubano a los principios tributarios seleccionados, e implementar las mejoras y sus beneficios. Adaptando el pensamiento científico, en el campo económico, de Tarziján y Paredes²⁴, nuestra estrategia implicaría la elaboración de un plan que defina las mejores acciones a ser realizadas en cada una de las posibles contingencias que se afrontan, suponiendo que los contribuyentes también intentarán optimizar su selección de acciones, definición que resalta la característica dinámica de la estrategia.

La investigación parte del estado *quo* del Régimen Simplificado de Tributación que se aplica en nuestro país y su perfectibilidad mediante el uso de herramientas técnicas que fortalezcan los principios tributarios seleccionados y su reflejo en las normas jurídicas tributarias, por lo que nuestra primera estrategia consiste en, la *Fundamentación Teórica y Difusión de la Necesidad del Cambio*. Esto se

²³ Entendiéndose que estos aspectos principales de un tributo son, sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, tipo impositivo y otros elementos mínimos de cuantificación.

²⁴ Passím, Tarziján, Jorge y Ricardo, Paredes, “*Organización Industrial para la Estrategia Empresarial*”; Prentice Hall, Bs. As., [s.n], [s.l] 2001, [s.p].

ejecuta mediante las acciones siguientes: clasificación e investigación de obras científicas que profundicen sobre el tema; doctrina y legislación que en el área geográfica iberoamericana trate o regule estos regímenes especiales; análisis de las peculiaridades²⁵ del Régimen en Cuba y sus limitaciones²⁶; elaboración de trabajos científicos e investigación sobre el tema; difusión y defensa de la hipótesis y los fundamentos teóricos que la sostienen en círculos académicos y especializados sobre el tema.

Consecuentemente será necesario crear los espacios e incentivos necesarios para promover la inquietud sobre la necesidad de investigar el tema, la exigencia de la viabilidad de los cambios propuestos, una intensa labor divulgativa y campaña de relaciones públicas sobre aquellos aspectos relevantes y más adecuados para ser implementados y conducir a la necesaria reforma del referido Régimen. Los objetivos serán aportar el fundamento teórico sobre los que se apoyan estos regímenes especiales en general, y los que fundamentarán las modificaciones propuestas para lograr reforzar, en el nuestro, principios como: el de legalidad, progresividad, proporcionalidad, capacidad económica, no confiscatoriedad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia o seguridad jurídica y suficiencia recaudatoria, en particular.

El otro objetivo a lograr con esta estrategia es movilizar la conciencia, de

académicos, juristas, economistas y potenciales segmentos de contribuyentes, en cuanto a la necesidad de actualización conceptual, estructural y jurídica, existente en nuestro país sobre el Régimen Simplificado de Tributación.

La segunda estrategia es, *Institucionalizar la Reforma del Régimen*. Para lo cual es necesario efectuar acciones tales como: involucrar a la Oficina Nacional de Administración Tributaria y a las direcciones de Política Fiscal e Ingresos, ambas perteneciente al Ministerio de Finanzas y Precios, en el análisis y la promoción de las medidas y propuestas de modificaciones -aquí fundamentadas- del Régimen Simplificado de Tributación; calcular y definir los elementos técnicos tales como: rendimientos presuntos por actividad económica, oficio o profesión, índices, coeficientes, magnitudes físicas y económicas, método de cálculo y corrección de la base imponible, categorías de ingresos, categorías de sectores o actividades económicas, alícuotas variables proporcionales progresivas, control, clasificación y reclasificación; elaborar, redactar y consensuar los artículos antidotos para evitar la evasión, elusión o abuso de la norma; concientización de los decisores de políticas públicas; promover la iniciativa legislativa y motivar al legislador a su aprobación. Los objetivos a conseguir son: la sanción y promulgación de la norma reglamentaria del Régimen Simplificado de Tributación; la

²⁵ Ver, Anexo III Estudio de demanda para determinadas actividades del Régimen Simplificado, donde se grafica cincuenta actividades económicas que concentran el mayor

número de contribuyentes de este Régimen hasta febrero de 2016.

²⁶ Ver, Anexo IV.

atemperación del mismo a los principios tributarios seleccionados; la eliminación o atenuación de las deficiencias,

incongruencias y limitaciones de este; así como la extensión y fomento de sus potencialidades y universo de aplicación.

CONCLUSIONES

1. Los elementos conceptuales que se relacionan con el Régimen Simplificado de Tributación cubano son:
 - a) Las características de la sociedad en donde se aplica, siendo indiscutible que en el caso de nuestro país presenta, rasgos de una Sociedad Tradicional basada en la imposición a fuentes primarias de recursos²⁷.
 - b) El tipo de Sistema Tributario y sus particularidades, al quedar demostrado el empleo de modalidades tributarias heterodoxas en el diseño del nuestro, entre los que se encuentran los regímenes especiales de estimación objetiva, en particular, los regímenes simplificados.
 - c) Factores económicos como: bajos niveles de ingresos, escasa bancarización y altos niveles de economía informal; sociales entre los que están: escasa cultura tributaria, poca diversidad y capacidad de oferta de trabajo, elevado número de pequeños contribuyentes y altos índices de incumplimientos de estos; políticos como: la no existencia de preceptos constitucionales relacionados con las obligaciones tributarias de los ciudadanos, principios tributarios y los límites del poder del Estado en esta materia; los relacionados con el desarrollo y capacidad de la Administración Tributaria como: recursos humanos y materiales limitados, insuficiente informatización, imposibilidad de actuación oportuna ante el incumplimiento de los pequeños contribuyentes, subestimación de este segmento de sujetos tributarios y los regímenes simplificados.
 - d) Los principios tributarios se definen como preceptos, directrices o ideas fundamentales para elaborar el basamento normativo del referido Régimen. Pues el diseño de estos regímenes no está reñido con la aplicación de los principios tributarios de: generalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad, capacidad económica y contributiva, justicia, suficiencia, transparencia, seguridad jurídica y no confiscatoriedad. Lo que depende de la definición de los elementos técnicos y legales que se fijan en la norma que los regula, así como de la progresividad que se les imprima.

²⁷ En Cuba tiene un peso importante, en la economía, el sector agropecuario y extractivo, la explotación minera de los yacimientos de Níquel. Sin embargo, las utilidades de estas empresas se ven afectadas por la fluctuación de los precios de esta materia prima en el mercado mundial. El azúcar de caña, aunque ha sido desplazado en importancia, fue y aún constituye un producto de origen agroindustrial vital en las finanzas públicas por su rol de aval de pago en

determinados créditos internacionales y la comercialización de sus subproductos. No obstante, al considerarse en su doble condición de alimento y materia prima, está sujeto también a las fluctuaciones de precios del mercado internacional y las contingencias naturales que afectan su producción. Situaciones parecidas repercuten en otros renglones fundamentales como el Tabaco y el Ron, por solo mencionar dos ejemplos más.

2. Se comprobó, al contrastar la regulación y empleo del régimen simplificado, que las autoridades fiscales de Iberoamérica han potenciado los principios de generalidad y simplicidad en la aplicación de estos regímenes especiales en detrimento de otros. No lo ven como una opción económica, legal y transitoria de su universo de contribuyentes. Está regulado insuficientemente en sus normas jurídicas portadoras, sacrificando en el desarrollo de los mismos elementos técnicos (económicos y jurídicos) que potencien los principios tributarios arriba mencionados. Por lo general no cuentan con recursos legales que sirvan de antídoto contra el abuso de la norma por el contribuyente. Debiendo reconocer que existen puntuales excepciones a todo lo antes dicho. En el caso de Cuba el diseño del Régimen Simplificado de Tributación reproduce todas las deficiencias mencionadas con la agravante de que no es opcional.
3. Al Valorar las dificultades legales del régimen simplificado de tributación aplicado en la actualidad en Cuba, en correspondencia con los principios tributarios, quedó demostrado que son multifactoriales, pero demuestran la disfuncionalidad que imprimen a este régimen de tributación. Apreciándose el empleo de criterios económicos, de política, jurídicos o de principios tributarios no acordes con los referidos principios y las mejores prácticas de Iberoamérica. Por lo que debe rediseñarse empleando mecanismos que potencien los principios seleccionados y permitan una optimización de las bondades de estos regímenes especiales, considerando necesaria su transformación y reglamentación adecuada.

RECOMENDACIONES

1. Potenciar el empleo de los regímenes especiales de estimación objetiva, en particular, el Régimen Simplificado, acorde con el grado de desarrollo económico cubano, las características tributarias de los contribuyentes y los principios tributarios.
2. Estudiar las modalidades de estos regímenes empleadas en Iberoamérica, tomando las características de los mismos que refuercen los principios tributarios de: legalidad, progresividad, proporcionalidad, capacidad económica y contributiva, no confiscatoriedad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia o seguridad jurídica y suficiencia recaudatoria, en particular.
3. Introducir en el diseño de los regímenes simplificado el uso de: un Clasificador Industrial Internacional Uniforme para las actividades y su alcance; la clasificación de las mismas por sector o rama económica (manufactura, comercio, servicios, arrendadores y alimentos, construcción, transporte, agropecuarias, minas y pesca) uniformando el tratamiento a las que pertenecen a un mismo sector y diferenciándolas en lo que corresponda de la dinámica de los otros; establecer su opcionalidad de adhesión y renuncia, así como los criterios y plazos para incorporarse y salir del Régimen; la clasificación por segmentos de nivel de ingresos de forma progresiva; utilizar alícuotas variables proporcionales progresivas; concebir la figura

del retentor en los casos que sea aconsejable su empleo; introducir elementos para el control de la clasificación como: rendimientos estimados o presumidos por tipo de actividad u oficio, índices, coeficientes, magnitudes físicas, declaraciones informativas patrimoniales, obligatoriedad de emitir y exigir: vales, notas, facturas o cualquier documento análogo, en sus operaciones comerciales y de servicios, tanto cuando las ofertan como cuando las reciben; establecer que todos los pronunciamientos de la Administración Tributaria, en cuanto al contribuyente y el régimen, se realicen de manera motivada o instrumento jurídico apropiado; y abrir aún más el diapasón a la posibilidad de interponer recursos contra todos los actos administrativos relacionados con el Régimen Simplificado.

4. Introducir como precepto constitucional los principios que debe cumplir el Sistema Tributario cubano, dentro de los cuales estarán: el de generalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad, capacidad económica y contributiva, justicia, suficiencia, transparencia, seguridad jurídica y no confiscatoriedad. Principios que serán desarrollados en las normas tributarias y potenciados mediante el uso de las herramientas mencionadas en el ordinal anterior, siendo de ineludible cumplimiento para el Régimen Simplificado y las normas que lo implementen.
5. Crear un nuevo Libro, Título o Capítulo, en la Ley tributaria, dedicado a los Regímenes Especiales Simplificados de Tributación, o reubicar el Régimen en alguno de los ya existentes (Libro Sexto: De la Gestión y Control de los Tributos; Título I: Gestión y Control), en correspondencia con la necesidad real de establecer sobre qué tributos²⁸ se aplica, requisitos de aplicabilidad, hechos imponible, sujetos, tipos impositivos, bases imponible y métodos para llegar a ellas. Definiendo, de manera general, los principales atributos de ese régimen jurídico en la norma tributaria, estableciendo una reserva parcial de Ley que permita al ejecutivo emitir una norma reglamentaria de rango adecuado y al Ministro de Finanzas y Precios, a través de resoluciones, actualizar las cuotas, los rendimientos estimados de las actividades, los índices, coeficientes, valor de las magnitudes físicas y económicas, etcétera.
6. Elaborar una norma jurídica con rango de Decreto, reglamentando el Régimen Simplificado de Tributación, atemperado a los principios tributarios mencionados en el párrafo precedente, en todas sus modalidades. Este reglamento recogerá todos los elementos fundamentales del Régimen de acuerdo con la práctica tributaria moderna, una definición mucho más adecuada y abarcadora del referido Régimen y los artículos antidotos, que eviten la elusión fiscal, el enanismo fiscal, la contaminación del Sistema o cualquier otro tipo de abuso de la norma. Reglamento

²⁸ Los regímenes simplificados en Cuba han demostrado desde 1996 a 2016 su factibilidad. Concebido por el legislador, en un primer momento, para un determinado sujeto como los trabajadores por cuenta propia que desarrollen determinadas actividades, solo recaía en la consolidación del Impuesto sobre los Ingresos Personales y el Impuesto sobre los Servicios, de forma general y en la modalidad de cuota fija. En la segunda mitad del 2016 se establece un régimen de este tipo, aplicable a otros sujetos (trabajadores de los sistemas empresariales cubanos), sobre los tributos siguientes, Impuesto sobre los Ingresos Personales y/o la Contribución Especial a la Seguridad Social; para el que se prevé la aplicación de tipos impositivos en la modalidad de alícuotas variables proporcionales.

donde se recogerá la facultad del Ministro de Finanzas y Precios para emitir disposiciones que actualicen los rendimientos de las actividades, índices, coeficientes y cualquier aspecto técnico que no afecte los atributos fundamentales del Régimen.

7. Adoptar las estrategias que posibiliten un pensamiento positivo en cuanto a la necesidad de implementar las modificaciones propuestas, cambios en los sistemas de principios tributarios a proteger, el desarrollo de habilidades normativas y de técnica jurídicas para plasmar en las normas las herramientas antes mencionadas que atemperen el Régimen Simplificado de Tributación en Cuba a los principios mencionados y potencien el mismo.

CITAS

- Albiñana García Quintana, C. (1979). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: [s.n].
- Banacloche Pérez, J. (1984). *Estimación objetiva singular*. Madrid: Crónica Tributaria.
- CEPAL (1998). *El pacto fiscal: fortalezas, debilidades, desafíos*. Santiago de Chile:
- Colectivo de Autores, (2006). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. La Habana: 2006.
- del Toro Ríos, J. C., & Otros. (2003). *Administración Financiera del Estado Cubano*. La Habana, Cuba: CECOFIS.
- Eseverri Martínez, E. (1984). *La estimación objetiva singular de bases imponibles*. Madrid: Hacienda Pública Española.
- Francisco Suero, L. (2010). *Conferencia sobre sistemas de control fiscal en las administraciones tributarias avanzadas*. La Habana: CECOFIS.
- Francisco Suero, L. y otros. (2002). *Política fiscal y sistema tributario*. La Habana: CECOFIS.
- García Magán, J. ([c.a 2010]). *Estudios de Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- García Vizcaino, C. (1996). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- García-Herrera Blanco, C., Lucía, t. S., & Diana, A. S. (2010). *Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- González, D. (2009). *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*. Washington D.C: Banco Interamericano de Desarrollo.
- González, D., & Carol, M. y. (2009). *Sistemas tributarios de América Latina*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Junquera Varela, R. F. (2001). *Régimenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina*. [s.l]: Instituto de Estudio Fiscales.
- Lozano Rodríguez, E. (2014). *Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia*. *Revista de Derecho Privado No.51* .
- Pechos Trigueros, M. (2012). *Regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes*. Madrid: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Pérez Hernández, L. (2015). *La regulación constitucional de los principios que regulan la economía*. La Habana: Universidad de La Habana.
- Ricardo, A. (2009). *Direito Tributário Esquematizado*. Sao Paulo: Método.

Tarziján, J. y. (2001). *Organización industrial para la estrategia empresarial*. [s.l]: Prentice Hall.

BIBLIOGRAFIA

Legislación consultada

➤ Internacional

Leyes:

1. Congreso de la República del Ecuador, “Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”, Registro Oficial Suplemento No. 463, de 17 de noviembre de 2004, Quito.

Decretos:

1. Decreto Ejecutivo 374, “Reglamento para Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”, Registro Oficial Suplemento No. 209, de 8 de junio de 2010, Quito, Ecuador.

➤ Nacional

Leyes:

1. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE CUBA, “Ley No. 13 Impuesto Global sobre Ingresos”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 058 de 22 de diciembre de 1951.
2. Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba, “Ley No.73 Del Sistema Tributario”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 008 de 5 de agosto de 1994.
3. Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba, “Ley No. 113 Del Sistema Tributario”, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 053 de 21 de noviembre de 2012.
4. Asamblea Nacional del Poder Popular de la República de Cuba, “Ley No. 120 Del Presupuesto del Estado para el Año 2016”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 001 de 12 de enero de 2016.

Decretos-leyes:

1. Consejo de Estado de la República de Cuba, “Decreto-Ley No.66 Del Impuesto sobre Ingresos a Pagar por los Agricultores Pequeños y las Cooperativas de Producción Agropecuaria”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 008 de 1 de abril de 1983.
2. Consejo de Estado de la República de Cuba, “Decreto-Ley No. 169 De las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios”, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 002 de 27 de febrero de 1997.
3. Consejo de Estado de la República de Cuba, “Decreto-Ley No. 277 Modificativo del Decreto-Ley No. 169, De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 011 de 1 de octubre de 2010.

Decretos:

1. Consejo de Ministros de la República de Cuba, “Decreto No. 308 Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios”, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 053 de 21 de noviembre de 2012.

Resoluciones ministeriales:

1. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 21/96: Establece las normas para el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales, de las personas naturales, en pesos cubanos”. La Habana. 27/03/1996, Gaceta Oficial edición Ordinaria No. 015 de 10 de mayo de 1996.
2. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 253/03: *Establece los procedimientos para el pago del Impuesto sobre Ingresos Personales para el ejercicio de actividades por cuenta propia y las cuotas mínimas mensuales por cada actividad como pagos a cuenta*”. La Habana. 05/08/2003, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 015 de 12 de septiembre de 2003.
3. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 286/2010: *Establece 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, y las referentes al pago de la contribución a la seguridad social por los trabajadores por cuenta propia*”. La Habana. 07/10/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria Especial No. 012 de 8 de octubre de 2010.
4. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 386/2010: *Establece las normas cubanas de contabilidad para el trabajo por cuenta propia*”. (Contabilidad simplificada). La Habana. 28/12/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 038 de 30 de diciembre de 2010.
5. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, “Resolución No. 32/2010: *Reglamento del ejercicio del trabajo por cuenta propia*”. La Habana. 07/10/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria Especial No. 012 de 8 de octubre de 2010.
6. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, “Resolución No. 34/2010: *Aprueba el procedimiento de afiliación al régimen especial de seguridad social para los trabajadores por cuenta propia*”. La Habana. 07/10/2010, Gaceta Oficial edición Extraordinaria Especial No. 012 de 8 de octubre de 2010.
7. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 21/13: *Normas para la tributación de los trabajadores por cuenta propia*”. La Habana. 22/01/2013, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 003 de 29 de enero de 2013.
8. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, “Resolución No. 42/13: *Dispone la denominación y alcance de las actividades que se pueden ejercer en el trabajo por cuenta propia*”, de fecha 22/08/2013, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 027 de 26 de septiembre de 2013.
9. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 353/13: Normas para la tributación de los trabajadores por cuenta propia”. La Habana. 02/09/2013, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 027 de 26 de septiembre de 2013.
10. Ministerio Finanzas y Precios, “Resolución No. 20/16: Normas para la tributación de los trabajadores por cuenta propia”, La Habana. 12/01/2016, Gaceta Oficial edición Extraordinaria No. 002 de 21 de enero de 2016.

➤ Páginas web de interés:

1. <http://www.monografias.com.ec>, consultada 20/12/2015 a las 18:09.
2. <http://www.wikipedia.org>, consultada 06/10/2015 a las 17:00.

➤ Otros documentos:

1. “Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, Partido Comunista de Cuba”, VI Congreso, 18/04/2011.

2. “*Materiales Docentes del Diplomado de Administración Pública*”, Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno, 2013.

DATOS DEL AUTOR

RAFAEL AGUSTÍN MERIÑO BETANCOURT

Licenciado en Derecho. Miembro de la Unión Nacional de Juristas de Cuba (UNJC) y de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba (ANEC); Máster en Derecho de la Economía; funcionario de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT).

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018

Cambios en la operatoria de los Presupuestos Locales

Artículo
Arbitrado

Changes in the operation of Local Budgets

MSC. LOIDA OBREGÓN GONZÁLEZ

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

RESUMEN

El trabajo considera una propuesta de modificación al procedimiento que norma la operatoria de los Presupuestos Locales, a partir de un diagnóstico realizado y de la evaluación de las normas vigentes.

Palabras claves: Presupuesto, ingresos, Presupuesto local; operatoria, gastos.

ABSTRACT

The work considers a proposal of modification to the procedure that regulates the operation of the Local Budgets, from a diagnosis made and the evaluation of the current norms.

Keywords: Budget, income, Local budget; operative, expenses

INTRODUCCIÓN

Como uno de los pasos más relevantes en el ordenamiento de las finanzas públicas en abril de 1999, se aprobó el Decreto Ley 192 "De la Administración Financiera del Estado Cubano, cuyo objetivo principal es imprimir un mayor grado de transparencia, ordenamiento y de organización a todo el proceso de planificación, ejecución y control de los recursos financieros públicos, en función de las metas y políticas trazadas por el Estado.

Dicho decreto mantuvo la estructura contenida en la Ley 29 de 1980, bajo el principio de que el sistema debe responder a la organización político-administrativa del país, lo que facilita la aplicación óptima del mecanismo presupuestario, es decir la organización y los principios de construcción del sistema de presupuestos, no obstante se introducen un conjunto de principios y conceptos nuevos que tienen como propósito hacer más transparente las operaciones del sector público; y aunque no se provocan cambios de forma, se incorporan cambios de contenido. Estos elementos son:

- a) Los recursos financieros y los gastos figuran por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí.
- b) Se consideran gastos del ejercicio fiscal todos los que se devenguen en el periodo, se traduzcan o no en pago.

- c) Como regla no se puede destinar importe de tipo alguno de ingreso para atender determinado gasto.

Se exceptúan los ingresos provenientes de donaciones, herencias o legados a favor del Estado con un destino específico, la Contribución a la Seguridad Social, empleada exclusivamente en los gastos de esta actividad y los que de manera excepcional se aprueben por el Ministerio de Finanzas y Precios.

Los resultados financieros que muestra pueden ser:

- a) Presupuesto Equilibrado: la totalidad de los gastos presupuestados están previstos y logran exactamente su cobertura con los ingresos.
- b) Presupuesto desequilibrado: admite dos formas, déficit o superávit.
- c) Déficit presupuestario, cuando los gastos superan los ingresos. Responde a razones complejas y en muchos casos de difícil determinación, por ser causales: fundamentales, estructurales o coyunturales.
- d) Superávit cuando los ingresos son superiores a los gastos.

La Administración Financiera del Estado se define como el conjunto de principios, normas, sistemas, instituciones y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación a los objetivos estatales, procurando la satisfacción de las necesidades colectivas de la sociedad y está integrado por los sistemas siguientes:

- a) Tributario
- b) Presupuestario
- c) De Crédito Público
- d) De Tesorería
- e) De Patrimonio del Estado
- f) De Contabilidad Gubernamental

Es el Ministerio de Finanzas y Precios es el organismo rector y coordinador de estos sistemas.

Se conoce como sistema presupuestario al conjunto de presupuestos que responden a las necesidades del financiamiento de las distintas regiones y eslabones presupuestarios de un país y está condicionado por aspectos estructurales, funcionales y socioeconómicos.

El Sistema de Contabilidad Gubernamental, es el encargado de la recopilación, valuación, procesamiento y exposición de los hechos económicos financieros que tienen lugar tanto en el Sistema de Presupuestario de Tesorería, de Crédito Público, de Patrimonio, como las empresas y unidades presupuestadas, siendo muy favorable que durante el ejercicio 2014 se logró la implementación de la Contabilidad Gubernamental en los Órganos Locales del Poder Popular tanto en el nivel municipal como en el provincial.

Como propuestas de solución para resolver los principales problemas que limitan el desempeño de la economía cubana, discutidas en el VI Congreso del Partido, está la de otorgar mayores facultades, en los marcos del plan a las empresas, e impulsar con efectividad la iniciativa de los territo-

rios para potenciar de manera sostenible el desarrollo económico, por lo que juega un papel fundamental la sostenibilidad de los territorios.

El gobierno nacional es el principal responsable de promover el equilibrio de la distribución del patrimonio entre los municipios, la regulación y prestación de servicios públicos, la formulación de políticas y programas de fomento económico local y regional, y – como función primordial – velar y tomar medidas para mantener la estabilidad macroeconómica. Es el máximo responsable de orientar inversión pública en el entorno local y a través de sus decisiones influye e impulsa las condiciones para el desarrollo económico local.

El gobierno municipal debe contribuir al desarrollo económico del municipio, para mejorar el nivel de vida de la población. Su función es ser promotora, facilitadora y reguladora de la integralidad del desarrollo. Debe ser el responsable de las políticas públicas municipales y de generar condiciones favorables para el desarrollo productivo y el mejoramiento de las condiciones de vida en el municipio.

“El desarrollo económico local es aquel proceso reactivador y dinamizador de la economía local, que mediante el aprovechamiento eficiente de los recursos endógenos existentes de una determinada zona, es capaz de estimular el crecimiento económico, crear empleo y mejorar la calidad de vida”¹

¹Manual de Desarrollo Local, ILPES, 1998

“Si se acepta como punto de partida la hipótesis de que el desarrollo local ha de pasar necesariamente por el desarrollo integral de un territorio, las acciones que se pongan en marcha han de tener igualmente un carácter pluri-dimensional que relacione tanto las iniciativas de los empresarios locales y de las administraciones públicas como las de los demás agentes privados que intervienen en los procesos de desarrollo local. En la formulación y ejecución de las políticas de desarrollo local cada uno de estos agentes y actores tiene un papel propio que condicionará de una u otra forma el resultado final de la actuación pública”.²

La Ley No. 113, “Del Sistema Tributario”, de fecha 23 de julio de 2012, establece en su Libro Tercero, Título III, la Contribución Territorial para el Desarrollo Local, a la que están obligadas las empresas, sociedades mercantiles de capital totalmente cubano y las cooperativas, por sus establecimientos sin perjuicio del municipio en que estén enclavados.

El pago de esta contribución se comenzó a aplicar de forma gradual en el año 2013, y se ha ido extendiendo hasta llegar a que todos los establecimientos de empresas nacionales, así como las empresas locales, contribuyan al desarrollo de los municipios. Aunque se estableció en una normativa de que los ingresos que se generaran por este concepto podían ser situados en actividades dirigidas a garantizar el desarrollo territorial sostenible

de cualquier sector de la economía en el territorio, sin embargo no pueden ser destinados al financiamiento de inversiones, ya que esta contribución forma parte de los ingresos cedidos que financian los gastos corrientes, lo que frena el desarrollo económico de los municipios y además afecta la gestión de la administración pública.

En la actualidad en los gobiernos locales existen recursos financieros inmovilizados provenientes de la contribución territorial, sin tener definido un destino para su utilización.

Se mantiene un movimiento de recursos financieros como resultado de situar mensualmente el importe de los ingresos participativos que le corresponde a cada presupuesto local, y luego se aporta el resultado superavitario que, en muchos casos, está generado por los mismos ingresos participativos.

Considerando las condiciones en las que se desenvuelve la economía del país, los cambios introducidos a partir del proceso de implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y las operaciones vinculadas con la Contribución territorial para el desarrollo local, es necesario modificar la operatoria de los presupuestos locales.

Ante la necesidad de propiciar el cambio, se identifica el siguiente Problema Científico: La operatoria actual de los presupuestos locales, limita el desarrollo económico territorial.

²Op. cit. VAZQUEZ BARQUERO, A. (1988) “Desarrollo local...” Pg. 134.

Objetivo General: Elaborar propuestas de modificación al procedimiento que norma la operatoria de los Presupuestos Locales, que posibilite a los gobiernos provinciales y municipales una mejor gestión de la administración pública.

Objetivos Específicos:

1. Realizar el diagnóstico de la situación actual de la operatoria de los Presupuestos Locales.
2. Definir los elementos que deben modificarse en la operatoria de los presupuestos locales.
3. Proponer programa de capacitación con las acciones que permitan difundir los cambios en la operatoria de los presupuestos locales.

Se han utilizado diferentes métodos y técnicas de investigación tales como:

1. Estudio de los informes de Liquidación de los Presupuestos Locales de los años 2010 al 2014.
2. Análisis de los informes de Liquidación del Presupuesto de Estado presentados a la Asamblea Nacional de a 2010 al 2014.
3. Análisis del informe de la propuesta de Anteproyecto de Presupuesto del Estado para el 2015 y estudio de las Leyes 117 y 119 del Presupuesto del Estado aprobadas por la Asamblea Nacional para los periodos 2014 y 2015.
4. Consultas y análisis de datos del Presupuesto del Estado y los Presupuestos Locales, publicados en el Anuario Estadístico 2014.
5. Entrevistas y encuestas a directores, especialistas y técnicos, que participen como ejecutores de la operatoria de los Presupuestos Locales, así

como selección de expertos para identificar causas y efectos del problema.

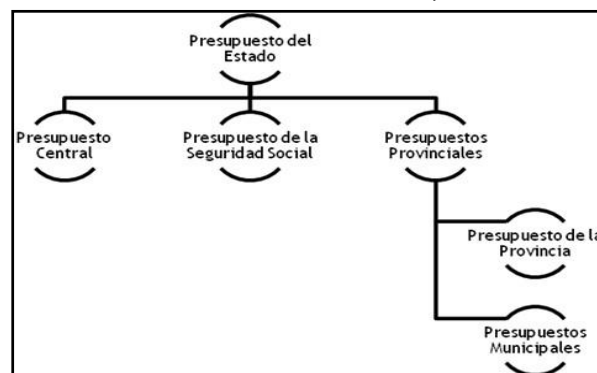
6. Uso del MINITAB y el Visio para graficar tendencias y facilitar el análisis de los resultados.
7. Aplicación de algunas herramientas básicas y administrativas de calidad: Diagrama Causa- Efecto de Kaoru Ishikawa para organizar las ideas, y Diagrama de Pareto, para seleccionar el 20 % de los factores que concentran el 80 % y para determinar el peso específico de los Capítulos de los Lineamientos.

CARACTERIZACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS LOCALES Y DIAGNÓSTICO

1.1 Aspectos conceptuales relacionados con el presupuesto del Estado en Cuba

El Presupuesto del Estado en Cuba, como expresión consolidada del Sistema de Presupuesto, está integrado por el Presupuesto Central, los presupuestos locales y el de la Seguridad Social. (Ver Gráfico 1).

Gráfico 1 Estructura del Sistema Presupuestario



Fuente: del Toro Ríos, José C. Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal, pp. 17

El Presupuesto Central concentra una parte importante de los recursos financieros (principalmente los obtenidos a partir de la contribución indirecta) y puede contar, además, con recursos provenientes del crédito público, donaciones y dividendos. Dentro del Sistema, es el único que posee capacidad legal para endeudarse, por lo que tiene como misión redistribuir, a través de transferencias, una parte de los recursos financieros a los diferentes presupuestos del sistema que no pueden cubrir con sus ingresos la totalidad de sus gastos, garantizando con ello, bajo el principio de solidaridad, el desarrollo económico, el incremento del bienestar material y el nivel cultural de la población de cada localidad. Financia, además, los gastos de las actividades socioculturales y científicas de carácter nacional, los órganos de justicia, la defensa y el orden interior y los de financiamiento del gobierno central. Este presupuesto concentra los gastos de capital y el financiamiento que se destina a entidades no presupuestadas (empresas, sector cooperativo y campesino, asociaciones y organizaciones vinculadas con el presupuesto).

En los Presupuestos Locales se concentra una parte importante de las actividades socioculturales que brindan los servicios básicos a la población: educación preescolar, primaria y media, salud pública, asistencia social, servicios comunales, actividades culturales, deportivas y recreativas, y las de funcionamiento de los órganos locales de gobierno.

Para la realización y desarrollo de estas actividades, los Presupuestos

Locales cuentan con las siguientes fuentes de ingresos:

- a) Ingresos cedidos: Los provenientes de ingresos tributarios, o sea, de impuestos, tasas y contribuciones, así como de ingresos no tributarios que, aunque son normados por el nivel central, el monto de su recaudación se les atribuye íntegramente a los presupuestos de las provincias y municipios. El ejemplo más claro es el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, que se cede totalmente a los presupuestos locales, con independencia de la subordinación del contribuyente, ya que es en la localidad donde se formó y se atiende al trabajador y su familia.
- b) Ingresos participativos: Son ingresos que corresponden al Presupuesto Central y se otorga un tanto por ciento de participación de los recaudados en la localidad, de los cuales la participación se autoriza del Impuesto Sobre Utilidades de las empresas de subordinación nacional y de determinados productos del Impuesto sobre las Ventas y de Circulación.

Los ingresos participativos cumplen dos propósitos:

- a) Lograr una redistribución más equitativa de los recursos, en función del desarrollo alcanzado en cada territorio y en correspondencia con la infraestructura económica. Ello significa que las provincias y municipios de mayor desarrollo reciben un tanto por ciento de participación menor y viceversa.
- b) Interesar a las autoridades del territorio a ejercer una acción efectiva

sobre entidades que, aunque no son administradas por ellos, mediante un funcionamiento más eficiente, podrán realizar contribuciones mayores al territorio donde están ubicadas geográficamente.

De no resultar suficiente estos ingresos para enfrentar los gastos del territorio, reciben una subvención para nivelar el presupuesto local y equilibrar la capacidad fiscal. En las interrelaciones entre los diferentes presupuestos del sistema, el de la Provincia realiza un proceso similar de redistribución de recursos con sus municipios, que el establecido entre el Presupuesto Central y los provinciales.

a) Transferencias generales: Son recursos financieros que se otorgan para cubrir autorizaciones de gastos que se suceden una vez aprobada la Ley anual del presupuesto y que no fueron contemplados en ella.

El Presupuesto de la seguridad social constituye, dentro del sistema, un presupuesto independiente. Los recursos financieros provienen de la Contribución a la Seguridad Social, cuyo tipo impositivo se fija en la Ley anual del Presupuesto del Estado y que deben aportar todos los empleadores, así como las personas naturales que se establezcan legalmente por estar en la capacidad para hacerlo. Los gastos de este presupuesto están dirigidos al pago de las pensiones, jubilaciones y otras prestaciones que forman parte del Sistema Cubano de Seguridad Social. La brecha entre los gastos y la con-

tribución se cubre con recursos financieros de la cuenta del Presupuesto Central.

El presupuesto del Estado es el plan financiero fundamental para la formación y utilización del fondo centralizado de los recursos financieros del Estado, a través del cual se distribuye y redistribuye una parte sustancial del ingreso nacional destinado al fomento de la economía nacional, al incremento del bienestar material y cultural de la sociedad, a la defensa nacional y el funcionamiento de los órganos y organismos del Estado.

Constituye un documento e instrumento jurídico y político, elaborado periódicamente en forma de balance, donde se plasman el nivel máximo de gastos y las provisiones de recursos financieros con carácter de mínimo, que realizará el estado durante el ejercicio económico, en correspondencia con el plan de la economía y con las características siguientes:

1. Carácter Jurídico: al aprobarse con carácter de Ley en nuestro país
2. Carácter Político: Refleja cuantitativamente las líneas de política económica y, en particular, la fiscal, del Estado.
3. Carácter Planificado: Es un plan económico que constituye la articulación entre recursos y objetivos, es un pronóstico en forma de balance que ejercerá una acción de futuro sobre el patrimonio y los resultados de la organización del estado, conformado por los recursos y gastos expresados en unidades monetarias; estas relaciones expresadas en

términos de una ecuación algebraica.

En Cuba, el presupuesto del Estado se aprueba por la Asamblea Nacional del Poder Popular, por lo que las tareas del presupuesto adquieren fuerza de ley, es decir, se transforman en directivas de obligatorio cumplimiento. El carácter directivo de las tareas del presupuesto conduce a que el cumplimiento de los principios y objetivos contenidos en ellos se conviertan en la expresión de la política financiera del Estado para el año presupuestario correspondiente.

Cada año, el Consejo de Ministros en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 98, inciso e), de la Constitución de la República de Cuba, y en el artículo 20 del Decreto- Ley 192 "De la Administración Financiera del Estado", elabora y presenta el Proyecto del Presupuesto del Estado a la consideración de la Asamblea Nacional, y los Órganos Locales del Poder Popular constituidas en las Asambleas del Poder Popular, demarcaciones político administrativas en las que se divide el territorio nacional, según las funciones que se le confieren en los artículos 105, inciso b) y 106, inciso i), aprueban los presupuestos de las provincias y municipios según corresponda.

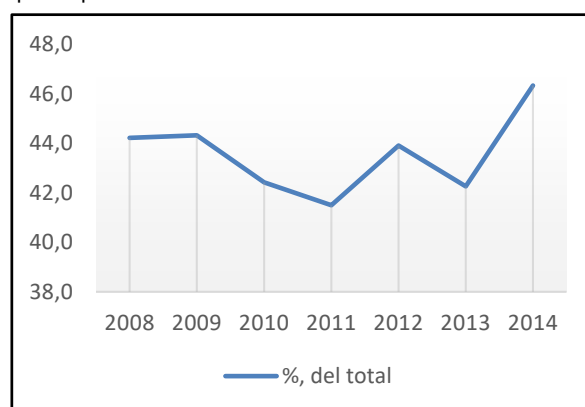
1.2 Caracterización de los Presupuestos Locales

Los Presupuestos Locales están conformados por los 16 presupuestos provinciales que incluye al Municipio Especial Isla de la Juventud y los 168

presupuestos municipales, se constituyen como balance de los recursos financieros y gastos de la actividad presupuestada para el funcionamiento de los órganos locales del Poder Popular en provincias y municipios.

Operan como presupuestos independientes y tienen en el Sistema Presupuestario Cubano un papel fundamental, al concentrar el financiamiento de los gastos de actividades sociales: salud pública, educación, comunales, deporte, cultura, entre otras, que al cierre del año 2014 representan el 46 por ciento del total de gastos corrientes de la actividad presupuestada del país. (Ver Gráfico 2)

Gráfico 2 Por ciento de los Gastos Corrientes de los presupuestos locales con relación al total



Fuente: Anuario Estadístico 2014

La operatoria de funcionamiento de los presupuestos de las provincias y de los municipios" es la establecida por Ministerio de Finanzas y Precios mediante la Resolución 467 de fecha 26 de diciembre de 2012. Norma Complementaria No. 50, Del Sistema Presupuestario del Decreto Ley No. 192, De la Administración Financiera del Estado.

Los superávits y déficits de los presupuestos provinciales son el resultado de los ingresos planificados, descontando los gastos corrientes de la actividad presupuestada y la reserva para sufragar gastos que no hayan podido preverse, la que se fija en la Ley Anual del Presupuesto, hasta hoy es 0,25 por ciento del total de los gastos corrientes de la actividad presupuestada.

Los Presupuestos Provinciales y del municipio especial Isla de la Juventud, reciben una participación de los ingresos del Presupuesto Central, para cubrir hasta el treinta por ciento (30 %) de los gastos corrientes de la actividad presupuestada, calculados en base a los ingresos por los impuestos de circulación y sobre ventas no cedidos, y del impuesto sobre utilidades de las empresas de subordinación nacional ubicadas en sus territorios. Los porcentajes de participación se fijan en la Ley Anual del Presupuesto en dependencia del por ciento que representen los montos calculados sobre el total a recaudar.

Las asambleas provinciales del Poder Popular determinan la participación en los conceptos de ingresos del Presupuesto Central que han sido establecidos, para sus municipios, en la medida que lo requieran y fijan las transferencias máximas del presupuesto provincial a los presupuestos municipales por concepto de subvención,

para cubrir los excesos de gastos corrientes aprobados, con base a los ingresos cedidos netos y participativos planificados.

El Presupuesto Central asigna a los presupuestos locales, los recursos financieros necesarios para respaldar las decisiones del Estado, adoptadas durante el ejercicio fiscal, que incrementen los niveles de gastos aprobados.

Los gastos por concepto de transferencias corrientes y de capital a las empresas locales, la subvención a las unidades presupuestadas con tratamiento especial con resultado negativo planificado y los gastos de capital de la actividad presupuestada, son asumidos por el Presupuesto Central.

Aunque el balance agregado de los Presupuestos Provinciales muestra un resultado positivo (Superávit), en lo que incide considerablemente la provincia de La Habana con altos volúmenes de ingresos.

Las provincias de Granma, Guantánamo, Santiago de Cuba, Camagüey y Las Tunas están operando con déficit presupuestario existiendo una tendencia al incremento de provincias deficitarias al no incrementarse las fuentes de ingresos, y por otra parte se incrementan gastos en los Presupuestos Locales. (Ver Tabla 1)

Tabla 1 Resultados presupuestarios de los presupuestos locales 2010-2015

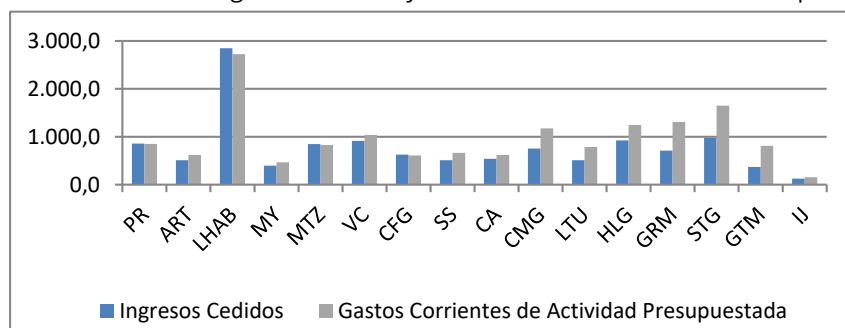
Provincias	Superávit o Déficit Real (MMP)					Presupuesto
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Pinar del Rio	106,2	139,7	172,5	182,3	204,1	255,9
Artemisa		100,7	88,9	69,5	96,9	69,1
Antigua La Habana	190,1					
La Habana	780,2	1063,2	1170,2	928,2	1030,3	924,7
Mayabeque		166,7	100,6	93,1	76,8	64,1
Matanzas	135,0	262,9	253,4	238,2	329,0	262,7
Villa Clara	146,2	246,6	346,8	242,2	329,4	171,4
Cienfuegos	93,3	106,3	173,6	155,2	174,6	193,4
Santi Spíritus	39,9	75,3	111,0	120,0	124,5	35,4
Ciego de Ávila	71,2	171,2	177,8	161,7	168,8	100,6
Camagüey	-13,0	48,2	109,6	107,8	76,3	-87,8
Las Tunas	-6,8	24,3	51,8	10,4	43,0	-49,3
Holguín	22,5	92,5	152,0	130,1	144,3	40,6
Granma	-180,0	-70,1	58,8	14,8	-0,1	-218,6
Santiago de Cuba	-171,8	-29,8	49,9	-26,4	-13,8	-195,4
Guantánamo	-102,8	-25,3	-13,1	-35,9	-24,6	-208,0
Isla de la Juventud	-5,9	8,1	5,3	4,9	0,8	14,3
Total	1104,3	2380,5	3009,1	2396,1	2760,3	1373,1

Fuente: Informes de Liquidación del Presupuesto del Estado 2010-2014 y Anteproyecto 2015

Es importante señalar que solo las provincias de Pinar del Rio, La Habana, Matanzas y Cienfuegos logran cubrir con sus ingresos cedidos, los gastos corrientes de la actividad presupues-

tada, por lo que deberá evaluarse la posibilidad de ceder a los territorios otros conceptos de ingresos, así como la revisión de la base de cálculo de los ingresos participativos. (Ver Gráfico 3)

Gráfico 3 Diferencia entre Ingresos Cedidos y Gastos Corrientes de la actividad presupuestada



Fuente: Planificación del año 2015

1.3 Principales Normas Legales

Las principales normativas legales relacionadas con la Política Fiscal, evaluadas para la realización de la investigación son las siguientes:

La Constitución de la República de Cuba, incluye los artículos referidos a la aprobación y la responsabilidad sobre la aprobación y el control de los presupuestos.

Las leyes anuales relacionadas con la aprobación de los Presupuestos.

La Ley No. 29, Ley Orgánica del Presupuesto del Estado vigente desde 1980 y que resultaba obsoleta, al no dar respuesta a las condiciones de la economía, en general, y de las finanzas, en particular.

El primer paso de la Reforma Fiscal se produjo con la aprobación de la Ley No. 73 del Sistema Tributario el 4 de agosto de 1994.

En Cuba, uno de los pasos más relevantes en el ordenamiento de las Finanzas Públicas, se produjo en abril de 1999, con la aprobación del Decreto-Ley No. 192, De la Administración Financiera del Estado, definida en dicho Decreto Ley como: "el conjunto de principios, normas, sistemas, instituciones y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos financieros públicos y su aplicación para la consecución de los objetivos del Estado, procurando la satisfacción de las necesidades colectivas de la sociedad"

La Resolución 467 de fecha 26 de diciembre de 2012. Norma Complementaria No. 50, Del Sistema Presupuestario del Decreto Ley No. 192, De

la Administración Financiera del Estado, que pone en vigor el procedimiento de la operatoria de los Presupuestos Locales.

La Ley 113 "Del Sistema Tributario", constituye el marco jurídico sustantivo que propicia la Reforma General Tributaria, a partir de su aprobación, el sistema tributario está integrado por diecinueve impuestos, tres tasas y tres contribuciones. Dentro de los que se encuentran aquellos que gravan las ventas, las utilidades, determinados productos, los servicios públicos entre otros.

1.4 Técnicas utilizadas en el diagnóstico de la situación actual de la operatoria de los Presupuestos Locales

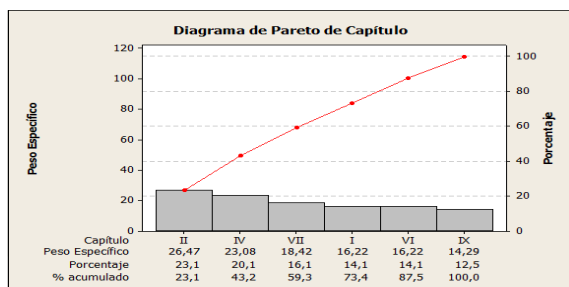
En el desarrollo del presente trabajo se utilizaron técnicas para diagnosticar los factores que inciden en el problema identificado:

- a) Para evaluar el problema objeto de investigación se utilizó el método de análisis de la información, se tomó como fuente los datos publicados en el Anuario Estadístico de la ONEI en el 2013 y 2014, con la serie estadística del 2008 al 2014, calculando el peso que ocupan en los gastos corrientes de los Presupuesto Locales con relación al total de gastos corrientes del Presupuesto del Estado.
- b) Se analizaron los informes de liquidación del Presupuesto del Estado del 2010 al 2014 presentados a la Asamblea Nacional, en lo que se evidencian los resultados deficitarios

de los Presupuestos Locales, con énfasis en las provincias orientales lo que se agudiza en el 2015, ya que, a partir del mes de mayo del año 2014, se aprobó el incremento de salario al sector de la salud lo que tuvo un impacto fundamental en los presupuestos locales.

- c) Se realizó el análisis del informe de Liquidación del Presupuesto del Estado correspondiente al año 2014, así como la propuesta de Presupuesto del para el año 2015, presentados a la Asamblea Nacional, con el objetivo de determinar el comportamiento de los Presupuestos de las provincias con los niveles de ingresos y gastos planificados y los resultados. En el año 2014, de las 16 provincias, el 81.3 % obtiene resultado superavitario, y el 18.8 % deficitario; sin embargo, en el 2015 el 68.7 % de las provincias planifican superávit y el 45 % déficit, en lo que pasan a deficitarias otras provincias orientales.
- d) Se aplicaron herramientas básicas y administrativas: Diagrama Causa-Efecto de Ishikawa para organizar las ideas, y Diagrama de Pareto, para seleccionar el 20 % de los factores que concentran el 80 % y para seleccionar los Capítulos de los Lineamientos de mayor impacto (Ver Gráfico 4)

Gráfico 4 Peso específico de los lineamientos



Fuente: Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución

1.4.1 Realización del diagnóstico de la situación actual de la operatoria de los Presupuestos Locales

Se trabajó con un grupo de expertos seleccionados empleando el método de la entrevista y la tormenta de ideas. Se cumplieron los siguientes pasos:

1. Se dieron las indicaciones hacia los expertos (directores, especialistas y técnicos, que participan como ejecutores de la operatoria de los Presupuestos Locales incluyen Presidentes de consejos de la administración municipal)
2. Cada experto debía escribir qué aspectos a su consideración en la operatoria actual de los Presupuestos Locales limitan la gestión de la administración pública,
3. Cada experto propuso sus ideas

Como resultado de la tormenta de ideas, de su procesamiento y consolidación se determinaron las siguientes causales:

1. Rigidez de la norma actual que regula la operatoria de los Presupuestos Locales, para el empleo de los ingresos por contribución territorial para el desarrollo local para inversiones.
2. El aporte de la contribución territorial, forma parte de los ingresos cedidos, los que se destinan solo al financiamiento de los gastos corrientes de los presupuestos locales.

3. Falta de preparación de los Presidentes de los Consejos de las Administraciones municipales.
4. Falta de visión e incertidumbres de los de los Presidentes de los consejos de las administraciones municipales, en el uso de la contribución territorial.
5. Cambios estructurales que impactan de forma negativa en la captación de ingresos por los gobiernos locales y nuevas decisiones que incrementan gastos en los presupuestos locales.
6. Tendencia al incremento de provincias y municipios deficitarios. Limitada Capacidad Fiscal de los Presupuestos Locales.
7. Incumplimientos de ingresos al presupuesto por afectaciones en la venta de productos de alta demanda y capacidad recaudatoria que tributan a la circulación mercantil minorista, fundamentalmente el impuesto sobre ventas, en el párrafo otros productos alimenticios ventas liberadas.
8. Se mantiene ineficiencias en las empresas estatales que impactan en los ingresos al presupuesto.
9. Bajos Salarios
10. Insuficiente preparación del personal de las Direcciones de Finanzas.
11. Inestabilidad y ausencia de funcionarios en las áreas sustantivas.
12. Resistencia al cambio.
13. Insuficiente Capacitación.
14. Desconocimiento de las normativas

15. Poca utilización las Tecnologías de Información y Comunicación.
 16. Se limita la participación de los aportes del central, en un porcentaje específico.
 17. Movimiento innecesario de Recursos financieros.
 18. Recursos Financieros recaudados por conceptos de contribución territorial para el desarrollo local que no han sido utilizados.
- Se consideró conveniente utilizar la Técnica Diagrama causa- efecto, desarrollada por *Kaoru Ishikawa*, al percatarse de la necesidad de organizar las ideas de los expertos en los procesos de trabajo y facilitar la identificación de las causas que producían los problemas, atacarlas y buscar la solución.

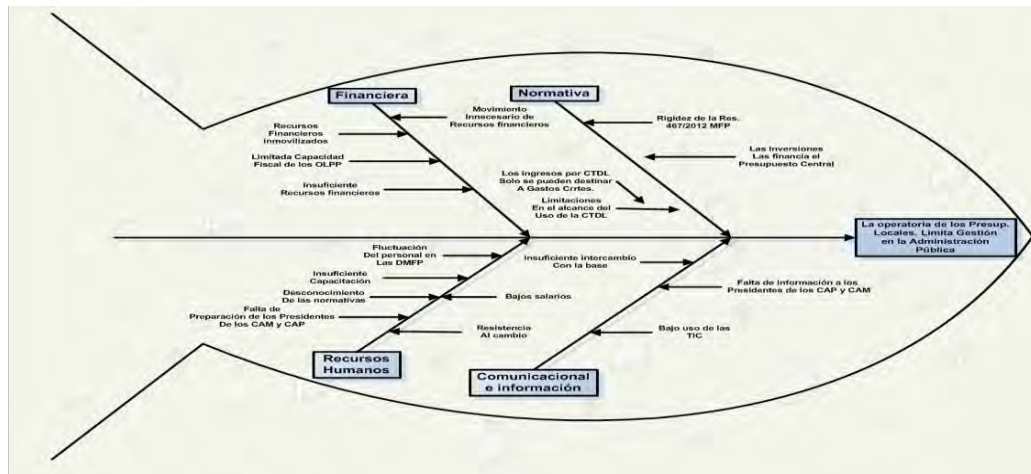
El Diagrama Causa Efecto, constituye un valioso instrumento educacional, resulta útil como guía de discusión; su desarrollo favorece el trabajo en grupo y ayuda a trabajar hacia un objetivo común. Con su aplicación es posible detectar el nivel de conocimiento de los participantes acerca del problema; se puede utilizar para cualquier tipo de problema; es una forma sencilla para atacar problemas complejos; aun cuando por sí sola no resuelve los problemas, pero muestra un panorama global de todas las causas que pueden influir sobre el problema.

A partir de identificar el efecto de que la operatoria de los Presupuestos Locales limita la gestión en la Administración Pública, fue elaborado el Diagrama Causa Efecto o Espina de Pescado, que demuestra que las causales relacionadas los elementos asociados

con el manejo de las finanzas, las normativas, los recursos humanos, y la co-

municacional e información, concentran el mayor peso sobre el efecto. (Ver Gráfico 5)

Gráfico 5 Diagrama Causa y Efecto



PROPUESTA DE CAMBIO EN LA OPERATORIA DE LOS PRESUPUESTOS LOCALES

2.1. Propuesta de procedimiento para operar los Presupuestos Locales

La operatoria de los presupuestos locales condiciona la manera en que se planifican, ejecutan, registran y liquidan los recursos del Presupuesto del Estado que se destinan a financiar las actividades que administran los órganos locales del Poder Popular en cada territorio. Las recientes decisiones vinculadas al avance del proceso de implementación de los lineamientos y del sistema de Contabilidad Gubernamental, demandan de un proceso de actualización de la forma en que se administran los recursos públicos en este nivel

presupuestario, situación ésta que condiciona en parte la propuesta de procedimiento que se formula.

"PROPUESTA DE PROCEDIMIENTO PARA OPERAR LOS PRESUPUESTOS PROVINCIALES, DE LAS PROVINCIAS Y DE LOS MUNICIPIOS EN EL AÑO 2016"

CAPITULO I DE LOS INGRESOS

Artículo 1: El proceso de redistribución de ingresos del presupuesto del Estado y lo establecido en el Decreto Ley No. 192 sobre la Administración Financiera del Estado, posibilitan que sean considerados como ingresos de los presupuestos provinciales y municipales los siguientes:

- Ingresos Cedidos
- Ingresos Participativos

- c) Transferencias directas
- d) Otros que se aprueben en legislación específica o en la Ley anual del presupuesto. (Ingresos Extraordinarios, Donaciones, etc.)

Artículo 2: Para el otorgamiento de los ingresos participativos se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Las asambleas provinciales del Poder Popular, al momento de aprobar su presupuesto provincial para cada año, fijan el porcentaje de participación en los ingresos del Presupuesto Central que corresponde al presupuesto de los municipios.
- b) El monto absoluto aprobado como ingresos participativos a cada uno de sus presupuestos, será determinado en correspondencia con la relación establecida en la Ley Anual del Presupuesto con relación a los gastos corrientes de la actividad presupuestada. En su conjunto no puede exceder el total aprobado al Presupuesto Provincial.
- c) No se asignarán ingresos participativos a los presupuestos locales que generan superávit a partir de los ingresos cedidos.
- d) El monto de recursos participativos que se corresponda con los gastos corrientes aprobados para las unidades presupuestadas de subordinación provincial, se asigna al presupuesto de la provincia.

Artículo 3: Las transferencias directas que reciben los presupuestos locales se caracterizan por los elementos siguientes:

- a) Transferencias Generales: Constituyen ingresos de los presupuestos locales para respaldar decisiones

del gobierno central con el propósito de equilibrar la capacidad fiscal y no afectar el resultado presupuestario planificado. Se otorga en etapa de ejecución y respaldan gastos no planificados.

- b) Transferencias de Destino Específico: Constituyen ingresos y se otorgan en cualquier momento del proceso presupuestario para financiar determinados gastos.
- c) Subvenciones de Nivelación: Constituyen el financiamiento del déficit presupuestario en estos presupuestos. Se consideran en la fase de planificación y de ejecución. No constituye ingreso, sino fuente de financiamiento.

CAPITULO II DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO

Artículo 4: El resultado de los presupuestos locales está conformado por:

- a) Ingresos Cedidos, participativos y transferencias directas, con excepción de la subvención para nivelación.
- b) Gastos Corrientes y de capital de las unidades presupuestadas subordinadas.
- c) Gastos de la actividad no presupuestada, destinado a las empresas de subordinación local.
- d) Transferencias de capital para entidades no presupuestadas y personas naturales beneficiadas.

CAPITULO III

RELACIONES CON LA CUENTA DISTRIBUIDORA DEL PRESUPUESTO CENTRAL

Artículo 5: La cuenta distribuidora del Presupuesto Central asigna a los presupuestos locales, en etapa de ejecución, los recursos financieros necesarios para respaldar las decisiones del Estado, adoptadas durante el ejercicio fiscal, que incrementen los niveles de gastos aprobados bajo los conceptos de transferencias directas.

Artículo 6: El financiamiento de los gastos de capital de la actividad presupuestada se asigna como transferencia general con cargo a la cuenta del Presupuesto Central.

Artículo 7: El financiamiento de las transferencias corrientes y de capital para las entidades no presupuestadas, unidades presupuestadas de tratamiento especial y personas naturales beneficiadas se realiza con cargo a la cuenta del Presupuesto Central.

Artículo 8: Las transferencias directas que se otorguen a partir de los artículos precedentes, constituirán ingresos de los órganos locales del Poder Popular.

Artículo 9: La Dirección de Tesorería y Crédito Público, puede compensar flujos financieros asociados a cualquiera de los flujos de dinero que esta otorgue o reciba de las cuentas distribuidoras de los órganos locales del Poder Popular, según el procedimiento para esta operación.

a) Las direcciones provinciales de Finanzas y Precios pueden compensar flujos financieros asociados a cualquiera de los financiamientos

que esta otorgue a las cuentas distribuidoras municipales, según el procedimiento para esta operación.

CAPITULO IV DEL FINANCIAMIENTO DE LOS DÉFICIT PRESUPUESTARIOS

Artículo 10: El déficit planificado de los presupuestos provinciales, originado cuando la totalidad de los gastos corrientes financiados por los precisados presupuestos no pueda ser cubierta con los ingresos cedidos, participativos y las transferencias generales de cada provincia, se financia mediante una subvención para nivelación, con cargo a la Cuenta del Presupuesto Central.

Artículo 11: El déficit planificado de los presupuestos municipales, determinado de igual forma a la consignada en el párrafo anterior, se financia por los consejos de la Administración provinciales correspondientes, mediante una subvención para nivelación, con cargo a la Cuenta del Presupuesto de la Provincia.

Artículo 12: Al cierre del ejercicio fiscal, cuando excepcionalmente un presupuesto provincial o municipal obtiene déficit presupuestario en exceso a lo aprobado o con superávit planificado, la diferencia se financia con una subvención para nivelación con cargo al presupuesto Central o de la Provincia, teniendo en cuenta la disponibilidad de la Tesorería en el nivel correspondiente.

CAPITULO V DE LA RESERVA PARA GASTOS

Artículo 13: Los consejos de la Administración de las asambleas provinciales del Poder Popular y del Municipio Especial de Isla de la Juventud, disponen de una reserva para gastos corrientes, cuyo monto se fija en la Ley Anual del Presupuesto del Estado, forma parte del total de gastos corrientes, se imputa de manera temporal en la clase "7511 ADMINISTRACIÓN PÚBLICA" del presupuesto de la provincia hasta su asignación y se notifica con el Presupuesto aprobado.

Artículo 14: Los consejos de la Administración de las asambleas provinciales del Poder Popular y del Municipio Especial de Isla de la Juventud, deciden sobre el destino de la reserva la cual se asigna por modificación presupuestaria.

Artículo 15: Cuando se decida otorgar recursos de la reserva en la subordinación municipal, se afectará el resultado presupuestario de ese municipio y de la provincia.

Artículo 16: Las decisiones que se aprueben sobre la administración de los gastos por los consejos de la Administración no puede deteriorar el resultado planificado del presupuesto Provincial.

CAPITULO VI DE LA CONTRIBUCIÓN PARA EL DESARROLLO LOCAL

Artículo 17: Los ingresos que obtengan los consejos de la Administración de las asambleas municipales del Poder Popular por concepto de la Contribución Territorial para el Desarrollo

Local, se planifican como gastos de los presupuestos municipales y se utilizan para el financiamiento de actividades que se encuentren previstas en el Plan de la Economía. También constituyen fuentes para el financiamiento de los Proyectos de Desarrollo Integral en los municipios seleccionados y/o de Desarrollo Local, así como para las actividades que no demanden recursos materiales adicionales centralizados en otros balances de la Economía, todas dirigidas a garantizar el desarrollo territorial sostenible.

Artículo 18: Con estos recursos se pueden ejecutar gastos corrientes y de capital del presupuesto municipal.

Artículo 19: La entrega de los recursos financieros recaudados se realiza por parte de las direcciones municipales de Finanzas y Precios, previa autorización del Consejo de la Administración de la Asamblea Municipal, a través de la emisión del correspondiente Acuerdo.

Artículo 20: Si la recaudación real de esta contribución supera los ingresos planificados por este concepto, el sobrecumplimiento se puede utilizar para financiar gastos adicionales a los presupuestados, siempre que no se deteriore el resultado presupuestario planificado para el Municipio.

Si se decide distribuir estos recursos, los presupuestos de gastos se incrementan en la misma proporción que se planifica utilizar este recurso en todos los niveles presupuestarios correspondientes.

Los gastos que se financian con este sobrecumplimiento deben ser

previamente aprobados por los consejos de la Administración.

Artículo 21: Disponer que las unidades de Registro de Tesorería de los municipios, registren la entrega de recursos provenientes de lo recaudado por la Contribución Territorial para el Desarrollo Local según el procedimiento que dicte la Dirección de Política Contable de este Ministerio.

Artículo 22: Al finalizar el ejercicio fiscal, los recursos disponibles provenientes del sobrecumplimiento de la recaudación planificada por concepto de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local no utilizados durante el año, forman parte de la liquidación de caja del presupuesto municipal, tal y como se disponga por este Ministerio.

2.2. Resumen de los cambios propuestos

El procedimiento anterior concibe modificaciones sustantivas, que, para una mejor comprensión, se resumen a continuación:

- 1- Considerar, que el resultado presupuestario de los presupuestos de los órganos locales del Poder Popular se conforme de la manera siguiente:
 - a) Ingresos Cedidos, participativos y transferencias directas.
 - b) Gastos Corrientes y de capital de las unidades presupuestadas subordinadas.
 - c) Gastos de la actividad no presupuestada, destinado a las empresas de subordinación local.

- d) Transferencias de capital para entidades no presupuestadas y personas naturales beneficiadas.
- 2- Las transferencias directas, constituirán ingresos de los presupuestos de los órganos locales del Poder Popular.
- 3- No se asignarán ingresos participativos a los presupuestos locales que generan superávit a partir de los ingresos cedidos.
- 4- Al cierre del ejercicio fiscal, cuando un presupuesto provincial o municipal obtiene déficit presupuestario en exceso a lo aprobado o con superávit planificado, la diferencia se financia con una subvención para nivelación con cargo al Presupuesto Central o de la Provincia, teniendo en cuenta la disponibilidad de la Tesorería en el nivel correspondiente.
- 5- Los consejos de la administración de las Asambleas Provinciales del Poder Popular y del Municipio Especial de Isla de la Juventud, deciden sobre el destino de la reserva.
- 6- Los ingresos por concepto de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local, constituyen fuentes para el financiamiento de los Proyectos de Desarrollo Integral en los municipios seleccionados y/o de Desarrollo Local, se pueden ejecutar para gastos corrientes y de capital del presupuesto municipal

2.3. Impactos que se consideran a partir de la propuesta

La implementación de la propuesta de cambios en la operatoria de los presupuestos locales posibilita:

1. Una mejor autonomía de los consejos de la Administración para el uso de los recursos que se planificaron como reservas de los presupuestos.
2. El financiamiento de las inversiones con los recursos de la Contribución territorial para el Desarrollo Local, así como el sobrecumplimiento de ingresos que por este concepto se obtengan.
3. El reconocimiento en los balances presupuestarios de la totalidad de gastos de la subordinación local, al considerar los recursos que el presupuesto asigna para las empresas locales, otras formas de gestión no estatales y las personas naturales.
4. La optimización de los flujos de tesorería al implementar mecanismos de compensación entre cuentas distribuidoras que agilizan la asignación de recursos presupuestarios.

2.4. Propuesta de programa de capacitación para implementar los cambios de la operatoria de los presupuestos locales

Presentación

Con el propósito de contribuir a la implementación de los cambios que se proponen en la operatoria de los presupuestos locales, se elabora un programa de capacitación a desarrollar en los consejos de la Administración,

las direcciones provinciales y municipales de Finanzas y Precios y a los delegados a las Asambleas del Poder Popular.

En este programa se han considerado las necesidades de capacitación identificadas en el diagnóstico realizado a este nivel y las derivadas de la definición de los aspectos metodológicos y tecnológicos que respaldan este proceso.

Objetivos

La aplicación del programa de capacitación pretende:

- a) Contribuir al dominio de los documentos rectores de la administración financiera del estado y de los cambios en la operatoria de los presupuestos locales.
- b) Desarrollar habilidades en los directores provinciales y municipales de Finanzas y Precios, para el asesoramiento a los Jefes de los consejos de las administraciones locales y a los Presidentes de las asambleas del poder popular y sus delegados.
- c) Desarrollar habilidades en los Jefes de los consejos de la Administración y en los delegados a las Asambleas del Poder Popular que contribuya al empleo eficiente y eficaz de los recursos presupuestarios que se destinan a los presupuestos locales.

Modalidades de preparación

El programa de capacitación se sustenta en el desarrollo de las siguientes modalidades de preparación.

- a) Autopreparación, controlada por las direcciones administrativas y con el desarrollo de exámenes del sistema de conocimientos.

- b) Cursos, coordinados con la ANEC o las universidades, para garantizar el seguimiento del proceso de formación y la comprobación de conocimientos mediante examen.
- c) Incorporación del sistema de conocimiento en modalidades de formación aprobadas por el Centro de Estudios y Superación Postgraduada de la ANEC y las universidades.
- d) Incorporación del sistema de conocimiento en las acciones de preparación de los cuadros, en particular, en las acciones referidas con la Administración Pública a todos los niveles.
- e) Talleres de creación de habilidades
- f) Otras modalidades que consideren la ANEC y las universidades.

Sistema de conocimientos

El sistema de conocimiento se ha concebido para tres grupos de participantes en las acciones de superación.

- a) Para los cuadros de las direcciones municipales de Finanzas y Precios de los OLPP.
 - i.Elementos generales de los sistemas de la Administración Financiera del Estado
 - ii.Principales conceptos del Sistema Presupuestario, de Tesorería y Contabilidad Gubernamental
 - iii.Cambios en la operatoria de los presupuestos locales
- b) Para los trabajadores de las direcciones municipales de Finanzas y Precios de los OLPP.
 - i.Elementos generales de los sistemas de la Administración Financiera del Estado.

- ii.Principales conceptos de los Sistema Presupuestario, de Tesorería y Contabilidad Gubernamental
- iii.Cambios en la operatoria de los presupuestos locales
- c) Para los miembros de los consejos de la administración municipal y en los cursos de preparación de cuadros y reservas en Administración Pública.
 - i.Principales conceptos de los sistemas de la Administración Financiera del Estado.
 - ii.Principales conceptos del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal.
 - iii.Cambios en la operatoria de los presupuestos locales

Propuesta de utilización de la tecnología en función del programa de capacitación.

El uso de la tecnología de información posibilitar hacer más efectivo el desarrollo de las acciones de capacitación que se proyectan, teniendo en cuenta que existe equipamiento informático en estas entidades.

- a) Utilización de medios didácticos elaborados con el editor *Elearning XHTML* y generados como proyectos de páginas web.
- b) Desarrollo de medios didácticos para la plataforma Moodle la que permite una gestión de la capacitación de los diferentes niveles.
- c) Conversión de toda la bibliografía a soporte digital.

Sistema de evaluación

En el desarrollo de las diferentes modalidades de capacitación se inclui-

rán evaluaciones parciales y la realización de un examen final del sistema de conocimientos.

2.5. Acciones a desarrollar para el aseguramiento del programa de capacitación

a). Elaboración de los programas de capacitación

Responsable: Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros
Fecha: 30 de diciembre 2015

b). Diseño de los medios didácticos
Materiales docentes

Diapositivas

Videoconferencias

Responsable: Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros
Fecha: 30 de enero 2016

c). Implementación de los medios didácticos

En el editor *ElearningXHTML*

En la plataforma Moodle

Responsable: Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros
Fecha: Febrero 2016

d). Elaboración del manual de capacitación de la operatoria de los presupuestos locales a nivel municipal y su reproducción.

Responsable: Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros
Fecha de terminación: 30 de enero 2016

e). Inicio de las acciones de capacitación.

Responsable: Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros
Participan: DPFP OLPP, ANEC, MES
Fecha: 1ra quincena de marzo 2016

f). Evaluación trimestral de la marcha del programa de capacitación

Responsable: Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros
Fecha: Trimestral a partir del inicio de la preparación

g). Incorporación del sistema de conocimiento en las acciones de preparación de los cuadros, en particular, en las acciones referidas con la Administración Pública a todos los niveles.

Responsable: Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno
Fecha: enero 2016

CONCLUSIONES

1. La Operatoria de los Presupuestos Locales, se ve limitada por la rigidez normativa que la respalda.
2. Inmovilización de recursos presupuestarios por falta de visión en el destino de los recursos financieros provenientes de la contribución territorial.
3. Inestabilidad e incumplimiento normativo de los recursos humanos vinculados al manejo de los Presupuestos Locales.
4. La propuesta de cambio facilita, entre otros: Un mejor uso de los recursos de la contribución territorial para el desarrollo local; la evaluación integral en los territorios de los recursos del presupuesto del estado; la flexibilización del uso de la reserva en los presupuestos locales y que se minimicen los movimientos de recursos entre cuentas del sistema de tesorería

RECOMENDACIONES

1. Recomendar al Ministerio de Finanzas y Precios, la implementación a través de norma legal de los cambios contenidos en este trabajo.
2. Implementar las acciones de difusión de los Órganos Locales del Poder Popular con apoyo del Ministerio de Finanzas y Precios y de las universidades.
3. Estudiar qué otros ingresos pudieran ser cedidos a estos presupuestos.
4. Que se incorpore en los temas de los diplomados de Administración Pública la operatoria de los Presupuestos Locales.

CITAS

- Asamblea Nacional del Poder Popular. (1994). *Ley No. 73 Del Sistema Tributario*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.
- Asamblea Nacional del Poder Popular. (2014). *Ley No. 119 Del Presupuesto del Estado para el año 2015*. La Habana: Gaceta Oficial.
- Asamblea Nacional del Poder Popular. (2012). *Ley No. 113 Del Sistema Tributario*. La Habana: Gaceta Oficial.
- BANDEC . (1999). *Boletín del Banco de Créditos y Comercio No. 3 El Cambio*. La Habana: BANDEC.
- Blanco Escinosa, L. (2008). *Sistema de Información para el economista y el contador*. La Habana, Cuba: Félix Varela.
- Campistrous, L., & Rizo, C. (2006). *El Criterio de Expertos como Método en la Investigación Educativa*. La Habana: Documento elaborado para el Doctorado Curricular.
- Chan, J. L., Rowan, J. R., & Luder, K. G. (1996). *Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions. Research in Governmental and Nonprofit Accounting*.
- Colectivo de Autores. (2014). *Materiales Docentes del Diplomado en Administración Pública*. La Habana: Escuela Superior de Cuadros del Estado .
- Colectivo de Autores. (2014). *Problemas de la Gestión en la Administración Pública*. La Habana: Escuela Superior de Cuadros del Estado.
- Consejo de Estado. (1999). *Decreto Ley No. 192 Sobre la Administración Financiera del Estado*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.
- Consejo de Estado. (2002). *Decreto Ley No. 227 Del Patrimonio Estatal*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.
- Corral Guerrero, L. (1977). *Contabilidad Pública y de Derecho. Financiación y Contabilidad*. España.
- del Toro Ríos, J. C., & otros. (2003). *Administración Financiera del Estado Cubano*. La Habana: CECOFIS.
- del Toro Ríos, J. C., Morales Fonseca, M. G., & Otros. (2013). *Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal*. La Habana: Félix Varela.
- del Toro Ríos, J. y. (2003). *Administración Financiera del Estado Cubano*. La Habana, Cuba: CECOFIS.
- Las Heras, J. M. (1995). *Administración Financiera. Un enfoque sistémico*. Argentina.

- Las Heras, J. M. (1999). *Estado Eficiente. Sistemas de Administración Financiera Gubernamental*. Cordova. Argentina: EUDECOR.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2010). *Regulaciones del Sistema de Tesorería. Resolución No. 269*. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2011). *Liquidación del Presupuesto del Estado 2010*, La Habana: MFP.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2012). *Liquidación del Presupuesto del Estado 2011*,. La Habana: MFP.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2013). *Liquidación del Presupuesto del Estado 2012*, La Habana: MFP.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2014). *Liquidación del Presupuesto del Estado 2013*, La Habana: MFP.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2015). *Liquidación del Presupuesto del Estado 2014*, La Habana: MFP.
- Ministerio de Justicia. (2003). *Constitución de la República de Cuba*. Gaceta Oficial de la República de Cuba.
- Oficina Nacional de Estadística. (2014). *Anuario Estadístico de Cuba*. La Habana: Oficina Nacional de Estadística.
- Oficina Nacional de Estadística e Información. (2011). *Nomenclador de Actividades Económicas*. La Habana, Cuba: ONEI.
- Partido Comunista de Cuba. (2011). *VI Congreso del Partido Comunista de Cuba. Lineamiento de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*.
- Rosen, H. (1990). *Manual de Hacienda Pública*. Ariel Economía.
- Unidas, N. (1993). *Sistema de Cuentas Nacionales*. Washington D.C.: Sección de Reproducción de las Naciones Unidas.

DATOS DEL AUTOR

LOIDA OBREGÓN GONZÁLEZ

Licenciada en Contabilidad y Finanzas en la Universidad Central de las Villas en el año 2001. Diplomada en Administración Pública y Auditoría General, Máster en Dirección. Ha participado en varios eventos de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba a nivel municipal, provincial y de nación obteniendo la condición de Destacado. Se ha desempeñado como Subdirectora de Presupuesto de la Dirección Provincial de Finanzas y Precios de Sancti Spíritus, Directora de Economía del Instituto Nacional de la Vivienda y Directora de Presupuesto Social del Ministerio de Finanzas y Precios. Actualmente se desempeña como Directora de Atención a los Órganos Locales del Poder Popular en el Ministerio de Finanzas y Precios.

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018

Una mirada a la historia de la Contabilidad

Historia

A look at the history of Accounting

MSC. CARLOS MANUEL SANTOS CID

Dirección Provincial de la Organización de Bufetes Colectivos, Cuba. carlos.manuel@lha.onbc.cu
Calle 19 No. 667 entre A y B, Plaza de la Revolución. La Habana. Cuba.

RESUMEN

El trabajo aborda un recorrido histórico de la Contabilidad y su sistema, a partir de mostrar la génesis de su desarrollo, las escuelas de pensamiento y doctrinas contables; la Contabilidad como sistema de información y finaliza con algunos aspectos de su evolución en Cuba.

Palabras claves: Historia de la Contabilidad

ABSTRACT

The work addresses a historical journey of Accounting and its system, from showing the genesis of its development, schools of thought and accounting doctrines; Accounting as an information system and ends with some aspects of its evolution in Cuba.

Keywords: History of Accounting

LA CONTABILIDAD Y SU SISTEMA¹

1.1 Génesis y desarrollo

El surgimiento y desarrollo de la práctica contable ha dependido proporcionalmente al de la humanidad, cada hecho o circunstancia del progreso del hombre en lo económico, social, político y cultural ha impactado, por una necesidad, sobre el avance de la contabilidad y por consiguiente sobre su estructuración como sistema.

Según Álvaro Hoyo Olivares (2013) estudiosos de la contabilidad como José María Requena Rodríguez, Claudia Andrea Bongianino, Jorge Tua Pereda, y Osvaldo Chaves, coinciden en establecer tres grandes períodos en los que se enmarca la evolución de la contabilidad.

El período empírico, que abarca desde las civilizaciones más antiguas hasta la Edad Media, aproximadamente en el año 1202.

El período clásico, que relaciona toda la etapa de nacimiento y expansión de la partida doble. Esta fase para su mejor análisis, se subdivide en el nacimiento y formación de la partida doble, que comienza en el 1202 y se desarrolla hasta 1494; y la expansión y aplicación de la partida doble que ocupa desde 1494 hasta 1840 aproximadamente.

Y el período científico, que relaciona desde el 1840 hasta nuestros días.

El autor se afilia a esta clasificación por considerar bien enmarcada la evolución de la contabilidad, en relación con los

principales hechos sociales y económicos que en ella han incidido.

1.1.1 Período empírico

Al inicio, la actividad económica fue el autoconsumo, al pasar el tiempo se desarrollaron complejidades en las actividades originando la división del trabajo, donde la domesticación y la cría de ganado fueron las actividades fundamentales.

Posteriormente, la agricultura fue la actividad prioritaria lo que conllevó a que el hombre pasara de una vida nómada a una vida estacionaria, creando poco a poco el concepto de propiedad. Su capacidad pensante propició que evolucionara en sus necesidades, surgiendo la actividad que cambió el mundo, el comercio, y con él la posibilidad de intercambiar productos sobre una unidad de medida.

Así es como nace la contabilidad, por la necesidad de los comerciantes o dueños de ganado o sembradíos de conocer sus ganancias, saber cuánto se cosechó, de controlar el número de ganado; y cuando el tráfico del comercio se constituyó en un procedimiento común, la contabilidad y los libros de comercio surgieron como una imposición práctica.

Según Aida Sy y Anthony Tinker (2014) los sistemas de tributación africanos requerían legitimidad y contadores con altas destrezas, habían tres tipos de contadores: el contador público o real, el

¹ Nota del Editor:

El trabajo es el fruto de la investigación del autor en el proceso de elaboración de su Tesis en opción al Grado Científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras.

contador privado, y el contador familiar. El contador real también era el agente económico de la ciudad. En 1600 a.n.e. el contador era responsable de recolectar los impuestos en especie en los imperios de Mossi y Ghana, y en oro en muchos otros imperios.

Los trabajos del arqueólogo alemán Hans Nissen, el filósofo e historiador alemán Peter Damerow y el historiador sueco Robert Englund, sobre la antigua Mesopotamia, revelan que hacia el último siglo del cuarto milenio a.n.e., los funcionarios de las ciudades-estados Sumerias de la Mesopotamia, como por ejemplo Uruk, habían desarrollado un sistema para asentar cifras, pictogramas e ideogramas sobre superficies de arcilla preparada al efecto.

En Babilonia, bajo el reinado de Hammurabi, surgió una clase de comerciantes que actuaba en la actividad privada como intermediario, mayorista, banquero y prestamista, conocido por Tamkarum², lo que obligó al gobierno a reglamentar el registro de sus operaciones comerciales mediante leyes incluidas en el "*Código de Hammurabi*", dictado en 1750 a.n.e., documento que constituiría la primera reglamentación contable que se conoce.

Investigadores de la Universidad de Chicago realizaron un análisis de los archivos del palacio de Nuzi, ciudad iraquí del segundo milenio a.n.e. Estos estudios informan sobre la existencia de un sistema de asientos que utilizaba fichas. Según los

textos de Nuzi, dichas fichas se empleaban con fines contables; se decía de ellas que estaban depositadas, transferidas y suprimidas.

El gran descubrimiento arqueológico elamita de Susa, anteriores a los de Nuzi, permitió confirmar la existencia en dicha ciudad de un sistema contable similar. Los envases de fichas de Susa, a diferencia de los de Nuzi, eran esferas de arcilla huecas que el historiador e investigador francés Pierre Amiet, del Museo de Louvre, denominó Bullae³.

El hallazgo de Amiet fue de gran significación pues no sólo demostró que las Bullae existían al menos un milenio y medio antes de que aparecieran en Nuzi, investigaciones sucesivas permitieron concluir que este tipo de fichas estaban presentes, en el período neolítico del Asia Occidental.

Los primeros ejemplos de escritura en Mesopotamia constituyen una novedosa aplicación, a finales del cuarto milenio a.n.e., de un sistema de registro que era nativo del Asia Occidental, desde los primeros tiempos neolíticos en adelante. La aparición de la escritura en la Mesopotamia representa un paso en la evolución de la Contabilidad que se originó hace unos 11 000 años.

El desarrollo de la contabilidad en Egipto, está propiciada por las actividades marítimas mercantiles, al auge agrícola y al progreso de las relaciones con pueblos vecinos.

²² Generalmente actuaban cerca de las fronteras, donde realizaban sus transacciones comerciales. También se ponían al servicio del Rey y dirigían sus mercancías al palacio. Esta situación los condujo a controlar el mercado y poseer influencia sobre la mayor parte de los propietarios.

³ Esfera de arcilla que contiene en su interior diferentes representaciones icónicas de animales en barro utilizadas como registro en los trueques de la antigua Mesopotamia hacia los años 6000 a 5000 a.n.e.

En Babilonia fueron desarrolladas operaciones matemáticas que facilitaban la labor contable: tablas de multiplicar, ecuaciones algebraicas, y algoritmos, que fueron implementados por los egipcios y los fenicios.

Para Federico Gert (1964) un país donde toma auge y orden la contabilidad es Grecia, y aparece la figura del Epopo, que tenían a su cargo el registro y control del pago de los tributos y ejercía una vigilancia de las cuentas públicas. Es allí donde surgen los Bancos y una especie de piedra o moneda de cuenta para las relaciones monetarias.

Los templos helénicos, como había sucedido siglos antes con los de Mesopotamia y Egipto, fueron los primeros lugares de Grecia en desarrollar una técnica contable. Cada templo poseía un tesoro alimentado con las donaciones de los fieles o del Estado, obsequios que era necesario anotar minuciosamente. Además, estos tesoros no estaban inmovilizados y con frecuencia se empleaban para préstamos al Estado o a particulares.

Según José Manuel Atilano (2010) los banqueros griegos fueron famosos en Atenas ejerciendo influencia en todo el imperio, llevaban la contabilidad de sus clientes y debían mostrarla cuando se les demandara, su habilidad y conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les utilizara para examinar las cuentas de la ciudad.

Un aporte importante de los griegos a la actividad contable es el sistema jurídico conocido como Leyes de Solón⁴, que incluían las funciones administrativas y las

bases contables, estableciéndose una herramienta de control para la recaudación de los tributos y su aplicación en los servicios públicos.

Por su parte, los romanos desarrollaron un sistema preciso que normaba la recaudación de tributos y transacciones con los proveedores, debido a su política expansionista.

Los comerciantes empleaban dos tipos de registros contables: "El Adversaria", un libro borrador de las actividades comerciales donde se registraba en forma cronológica, y "El Codex", un libro de caja, en el que se registraban periódicamente los resúmenes del primero. "El Codex" se estructuraba de dos páginas para cada elemento, de forma que en una página se registraban las operaciones "*accepti*" (ingresos o débitos) y la otra para las operaciones "*expensi*" (egresos o créditos).

Cada partida registrada debía contener la fecha y el nombre de la persona que había dado, por lo que se le denominó "*nomen*" (nombre), y asimismo se especificaba las causas del "*debitor*" (deudor) y del "*creditor*" (acreedor).

Otro registro usado fue "El Kalendarium", un libro de control de vencimientos en el que se anotaban los cobros y pagos a realizar. Igualmente, debía mantenerse "El Liber Patrimoni", en el que los propietarios reconocían los componentes de su patrimonio y sus correspondientes modificaciones. En el reinado del emperador romano Augusto se estableció "El Breviarium", un balance y estado presupuestario que el emperador ordenó publicar para que los ciudadanos conocieran del uso de

⁴En torno al año 600 a.n.e., Atenas estaba adentrada en una grave crisis a nivel económico, social y político. Es entonces

cuando aparece la figura de Solón, poeta y legislador griego, considerado uno de los siete sabios de Grecia por su sabiduría política práctica, convertido a mediados del siglo IV a.n.e. en un símbolo de la ideología democrática.

los recursos fiscales.

De la América precolombina no es poco lo que nos legaron los descendientes de los Incas, Mayas y Aztecas en materia contable.

Los Incas desarrollaron un sistema de numeración sumamente complejo e ingenioso que posibilitaba representar todas las operaciones necesarias para la vida cotidiana, disponer de información precisa y actualizada sobre los recursos del imperio, y conservar un registro de todos los cálculos.

Rolando Bocanera (2005) expone que este sistema, denominado "*Kipus*" (palabra quechua que significa nudo) se componía de una cuerda principal horizontal de la que colgaban piolines multicolores reunidos en grupos y en los cuales aparecían a intervalos regulares diferentes tipos de nudos. Los Incas hacen de los "*Kipus*" sus libros contables.

Por su parte, los Mayas conocían y usaban una escritura pictográfica que escribieron en Códices, estos eran sus libros sagrados, en ellos registraron noticias, cálculos matemáticos y hechos históricos; poseían un sistema cronológico preciso.

Reinaldo Frausto (2012) asevera que el contador poseía el conocimiento para escribir los Códices; por ello eran los encargados de mantenerlos y únicos que tenían la facultad de leerlos e interpretarlos, ya que la manera de hacerlo dependía del momento, la situación y de quién los consultaba, así como de los objetivos que perseguía al hacerlo.

Los Aztecas tenían su propia forma de aritmética que incluía fracciones de

una unidad para medir y registrar tierras, era un sistema sofisticado que les permitía llevar registros detallados del valor de la tierra para cobrar impuestos.

Eran extraordinarios contadores cuando se trataba de llevar a cabo transacciones de bienes raíces; los Códices no sólo contiene el censo de la población y los terrenos que poseía cada señor, sino que registra el tipo de suelo y sobre éste se basaba su valor. De esta forma calculaban, según el tipo de suelo y el área, lo que producía cada parcela y sobre este cálculo el propietario pagaba el tributo.

Mientras tanto, en Europa, la interrupción del comercio con la caída del Imperio Romano, hace que la contabilidad fuese una actividad exclusiva del señor feudal, porque los ataques e invasiones árabes y normandas obligaron a los europeos a protegerse en sus castillos.

En 1070, se produce la invasión a Jerusalén por los turcos dando origen a las cruzadas. La finalidad de ésta era recuperar la Tierra Santa, pero durante los dos siglos siguientes, lograron además movilizar grandes masas de personas que, al trasladarse de un lugar a otro produjeron un incremento del comercio.

A finales del siglo VIII el Emperador Carlos Magno aprobó el acta legislativa "*Capitulare de Villis vel Curtis Imperii*" donde indica realizar un inventario de las propiedades del imperio y del control de sus registros en un libro que tuviese por separado los ingresos y egresos.

Entre el siglo VI y hasta el siglo IX, el Sólido bizantino⁵ fue la unidad monetaria aceptada por todos, lo que contribuyó a

⁵El sólido bizantino mantuvo un valor constante en Occidente hasta el [siglo IX](#), utilizándose en Oriente hasta el [siglo XI](#) como moneda de cambio en el [comercio](#) internacional

una mejor práctica de la contabilidad, al poseer una unidad de valor y cambio homogéneas.

Es en la Europa Central de los siglos VIII al XII, donde se designan a los escribanos para que sean los responsables de llevar la contabilidad, por órdenes de los señores feudales.

El rey Guillermo I de Inglaterra ordenó la confección del libro "Domesday"⁶ donde indica, entre otros aspectos, plasmar los ingresos y egresos de la corona. En la actividad pública se destaca el "Pipe Rolls", un informe sobre el estado de la Tesorería de Inglaterra presentado en términos narrativos.

La gestión comercial y el registro de las operaciones mercantiles, experimentó un desarrollo producto de innovaciones realizadas por una de las más importantes organizaciones de la época: la Orden del Temple.

"Los Templarios, para poder autofinanciar sus operaciones guerreras dieron especial importancia a la administración financiera de sus inmensos recursos. Al interior de esta orden militar de caballería, surgió un complejo y moderno sistema bancario, que incluía apertura de cuenta corrientes, consignaciones, préstamos con fianzas, un innovador sistema de transferencia de fondos, letras de cambio, pensiones asistenciales, e intereses comerciales". (Manero, 1964)

Lo anterior, hizo que el Temple desarrollara un complejo sistema contable, con libros diseñados para el registro de esas transacciones. Tras la extinción de esta orden, el registro contable continuó

su desarrollo por los comerciantes de Florencia, Venecia, y Milán.

Las formas de registro y control expuestas hasta aquí, fueron desarrollándose hacia otras más compleja creando la partida simple, cuya característica principal era que representaba los fenómenos económicos aisladamente, sin ninguna coordinación.

Este método no era constante, tomaba varias formas. El comercio se perfeccionaba y la partida simple era insuficiente para satisfacer las necesidades de información de la contabilidad.

1.1.2 Período clásico: nacimiento y formación de la partida doble

Hasta el momento, el reconocimiento contable en los diferentes libros se hacía en números romanos, esta práctica se mantuvo hasta la segunda mitad del Siglo XIII, donde se remplazan por la numeración indico-arábico, introducida en el norte de Italia por el matemático Leonardo Fibonacci.

Fibonacci da a conocer el "Liber abaci" (libro del cálculo) que incluye aspectos relacionados con la teneduría de libros; los libros tenían como característica que las cuentas se presentaban en secciones superpuestas, el débito y el crédito, lo que demostraban la compensación total o parcial o la extinción de las relaciones comerciales.

Este método de la partida doble permitía anotar las cuentas mediante su inscripción en secciones contrapuestas,

⁶ El nombre Domesday proviene de la palabra de inglés antiguo *dom* que significa "cuenta" o "reconocimiento",

queriendo significar que el señor tomaba cuenta o conocimiento a efectos contables de los que poseía cada sujeto.

con la referencia constante de la contrapartida.

Para Álvaro Hoyo Olivares (2013) el comerciante y economista italiano Benedetto Cotrugli Raugio es considerado el primer autor que estableció claramente el uso del método de la partida doble; en el año 1458 escribió su obra "*Della Mercatura e del mercante Perfetto*" que tardó casi 115 años en ser llevado a la imprenta, y unido al carácter incompleto de su exposición, impide que se pueda adjudicar a Cotrugli, el mérito que se le confiere a Pacioli en la historia de la contabilidad.

Es Luca Pacioli⁷ quien desarrolla y perfecciona el método contable de la partida doble. En 1494 publica el libro "*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*", el que es aceptado como la primera obra impresa exponiendo el método de la partida doble.

Asimismo, los comerciantes italianos, fenicios, griegos y cartagineses mantenían sus casas comerciales en España donde radicaba la organización contable de su casa de origen, por lo que existía una contabilidad paralela, de manera que se desarrollaban todas las formas y contenidos de la Contabilidad Mercantil.

La conquista y colonización española como expresiones del expansionismo mercantilista, se encargó de exportar al nuevo mundo los conocimientos contables, dentro de los hombres que llevaba Colón para el descubrimiento de América, se encontraba un Contador Real designado por la Corona para controlar el viaje y las posibles riquezas a obtener.

Las diferentes prácticas contables

para este momento histórico del desarrollo de la contabilidad manifiestan que se logra la personificación de las cuentas; los asientos de diario son simples; el balance tiene como objetivo la comprobación de cuentas; la práctica contable era complicada y confusa y no existía un cierre periódico regular; no tenían importancia los aspectos de valoración; y surgen algunas manifestaciones sobre costos y auditoría.

1.1.2.1 Periodo clásico: expansión y aplicación de la partida doble

Mientras en Italia y España se expande y aplica la técnica contable de la partida doble, surgió una variante simplificada del mismo que se denominó Sistema del Factor, divulgada por el matemático alemán Heinrich Schreiber en 1518; este método se popularizó entre las sucursales comerciales de su país.

En Francia, en el año 1795, el tenedor de libros de contabilidad Edmond Degrange expone como principio fundamental del registro contable basado en la partida doble, que la cuenta que recibe ha de debitarse, y por lo tanto la cuenta que entrega ha de acreditarse, iniciando la teoría del Debe y el Haber.

Degrange innovó el método de registro que unificaba el diario con el mayor mediante hojas diseñadas en columnas, método que tuvo una excelente acogida en los comerciantes de los Estados Unidos de América.

En Italia, el monje benedictino Angelo Pietra, gran precursor de la contabili-

⁷ Fray Luca Bartolomeo de Pacioli, fraile franciscano, matemático, precursor del cálculo de probabilidades y economista italiano.

dad patrimonial, distingue entre contabilidad bancaria, mercantil, y patrimonial; introduce la idea del presupuesto efectuando previsiones de ingresos y de gastos; es el primero que distingue entre la figura del Propietario y la de Empresa, y perfecciona el Balance de Comprobación de Sumas de Pacioli al agregarle los saldos de todas las cuentas del Mayor. Adaptó la contabilidad comercial a la de los monasterios y en general a la de todos los organismos no lucrativos.

Mientras tanto, Giovanni Antonio Moschetti estudia con profundidad las cuentas de Capital y de Pérdidas y Ganancias, y distingue entre los hechos permutativos y modificativos; y el sacerdote y administrador de empresa italiano Ludovico Fiori expresa los asientos complejos, y redacta asientos de regularización y cierre.

Asimismo, el catedrático italiano Giovanni Doménico Peri expone aspectos referidos al arte de los negocios, la creación de la empresa, el uso de las cifras arábigas, la correspondencia mercantil, las tareas de caja, el transporte, los usos y costumbres comerciales y de las ferias y mercados, las compras y, la técnica contable y el derecho cambiario.

En los Países Bajos, el contador y matemático alemán Valentín Mennher presenta los asientos complejos y expone su preocupación por los aspectos de la valoración, al pronunciarse a favor del valor que rija en ese momento para las mercancías.

En Inglaterra se destaca la preocupación por el cálculo de los costos y el

cálculo económico para la decisión. El contador y matemático británico James Dodson describe un procedimiento de cálculo de costos por lotes o pedidos, y posteriormente su homólogo Wardhaugh Thompson explicita el cálculo de costos por procesos.

En Francia, la contabilidad tiene un desarrollo mayor. El matemático Pierre Savonne estudia el cálculo del resultado por operación en 1581, al proponer la cuenta de Mercancías Diversas, apareciendo la idea de inventario y ejercicio.

Un aspecto importante lo constituye en 1673 la *"Ordonnance pour le Commerce"* de Jean Baptiste Colbert⁸, en ella se destaca el inventario conectado con la determinación de la renta anual, la obligatoriedad de llevar libros, se determinan períodos contables, se incluyen aspectos relacionados con la valoración poniendo énfasis en la prudencia, y el principio del valor más bajo.

Joseph Vlaemminck (1961) señala varios factores que propiciaron la aparición e implantación de la contabilidad por partida doble, como son: la expansión comercial originada por las Cruzadas unida a la expansión del crédito; la aparición de las sociedades comerciales; y el contrato de comisión.

En este período, la contabilidad se caracteriza por la profundización del método de la partida doble; el incremento del comercio entre los países; el desarrollo de las operaciones de crédito; el nacimiento de las sociedades comerciales; la aparición del capitalismo; y la existencia de una

⁸Ministro del rey de Francia Luis XIV, desarrolló el comercio y la industria con importantes intervenciones del Estado.

confianza en el sistema contable y de la información que genera.

En la segunda mitad del siglo XVIII se inicia en Inglaterra la Revolución Industrial, que luego se expandirá por toda Europa produciendo enormes cambios sociales, económicos y culturales y, consecuentemente, en la contabilidad.

1.1.3 Período científico

Un suceso que impactó en el desarrollo de la contabilidad fue la creación en Francia del impuesto sobre la renta en 1842, por el estadista y político británico Sir Robert Peel. De esta forma surgen los contadores del Estado y la exigencia de balances periódicos que eran revisados para conocer de las variaciones en el capital, mediante el análisis comparativo del balance de inicio y final del ejercicio.

En el siglo XVII surgen en Holanda las sociedades anónimas, reuniendo capital destinado a crear empresas, que implicaban numerosos accionistas interesados en la marcha de los negocios y obtener ganancias, optimizando las operaciones con el objetivo de garantizar la continuidad, y crecimiento de la empresa.

Para entonces, Carlos Marx (1867) advierte que “aun cuando desaparezca el régimen de producción capitalista, siempre que quede en pie la producción social, seguirá predominando la determinación del valor, en el sentido de que la regulación del tiempo de trabajo y la distribución del trabajo social entre los diferentes grupos de producción y, finalmente, la contabilidad acerca de todo esto, serán más esenciales que nunca”.

Asimismo, señala que “la contabilidad en cambio, como control y compendio

ideal del proceso, es más necesaria cuanto más carácter social adquiere este proceso y más necesaria todavía en una producción de tipo colectivo que en la producción capitalista”.

En Inglaterra comenzó una fuerte presión de la Banca para obtener estados fidedignos que informaran sobre la situación de las empresas usuarias de sus créditos, de forma que esta obtuviera confiabilidad acerca de las garantías que la empresa presentaba.

Al analizar las características que para este momento histórico debe poseer el contador, Federico Engels (S.f) expresa que “sería bueno hacer una recomendación general de que se lleve a cabo propaganda entre los oficinistas. Si tuviera que formarse una administración, estos hombres serían indispensables: están acostumbrados al trabajo duro y a la contabilidad inteligible, y el comercio es la única escuela práctica para empleados útiles. Empleados para la contabilidad y el trabajo de oficina, hombres con talento y bien educados para redactar despachos, cartas, documentos: esto es lo que necesitamos”.

La necesidad de mejorar la información que proporcionaba la contabilidad fue lo que condujo a la creación de convenciones contables internacionales. El primer intento se materializó en 1904 al celebrarse el Congreso de Contabilidad Internacional, en los Estados Unidos.

En el desarrollo del primer Estado de obreros y campesinos, Vladimir Ilich Lenin (1919) reconoce la importancia de la contabilidad, al plantear que “La contabilidad y el control constituyen la principal misión económica de todo Soviet de diputados obreros, soldados y campesinos, de

toda la sociedad de consumo, de todo sindicato o comité de abastecimiento, de todo comité de fábrica, de todo órgano de control obrero, en general”.

También expresa que “La contabilidad y el control, una contabilidad y un control de la cantidad de trabajo y distribución de productos, si se realizan en todas partes y con carácter general, universal, constituyen la esencia de la transformación socialista, desde el momento que se ha conseguido y asegurado el dominio político del proletariado”.

A principio de 1930 se inició la unificación de criterios contables en la Bolsa de Valores de Nueva York y en el Instituto Americano de Contadores.

En los Estados Unidos de América, en 1973, se crea el Comité Internacional de Normas Contables (IASC⁹) con la pretensión de lograr uniformidad en la información financiera de los negocios y otras organizaciones en todo el mundo. Las normas contables dictadas entre 1973 y 2001 son conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

En abril de 2001 se constituye el Consejo Internacional de Normas Contables (IASB), este organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, elaborando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que constituyen hoy los estándares para el desarrollo de la actividad contable y la exposición de su información.

Para contribuir a la adopción o armonización de las NIC/NIIF, se han ido creando a nivel internacional y regional or-

ganismos, privados o públicos, con el objetivo común de lograr que la contabilidad ofrezca información uniforme y esencialmente comparable con las de diferentes entidades económicas y países, en un mundo cada día más globalizado.

La contabilidad, en la economía globalizada del siglo XXI, genera información financiera internacional a los mercados, al desarrollo industrial, a los países y gobiernos, pero sigue cumpliendo su rol histórico de ser la fuente informativa para tomar decisiones. Asimismo, tendrá que revolucionar sus paradigmas para adaptarse a los nuevos requerimientos informativos de los usuarios, transformando preceptos, criterios y métodos que la han acompañado en miles de años, ante el riesgo de caer en la obsolescencia técnica frente a una sociedad vertiginosamente cambiante.

1.2 Escuelas de pensamiento y doctrinas contables

El subyacente del desarrollo de la técnica de la contabilidad ha sido el progreso del pensamiento y las doctrinas contables.

La primera escuela de pensamiento, denominada Contismo, surgió en el Siglo XVII en Francia, su principal autor es el contador y pensador Matthieu de la Porte, que se ocupa de la clasificación de las cuentas, siguiendo las doctrinas de personificación promulgadas por Pacioli, Pietra y Fiori. De la Porte considera tres tipos de cuentas: cuentas del propietario, cuentas de cosas, y cuentas de personas

⁹Siglas en inglés de International Accounting Standards Committee.

La escuela de la teoría patrimonial o teoría materialista de las cuentas; cuyo principal representante es el inglés Huscraft Stephens, simplifica las reglas del movimiento de las cuentas y considera que la empresa posee una personalidad propia distinta de la del propietario, y tiene un patrimonio compuesto por un activo a su favor y un pasivo en su contra, elementos que deben ser clasificados según su naturaleza en grupos homogéneos en cuanto a su valor.

Por su parte, la escuela Lombarda, del contador y profesor de contabilidad italiano Francesco Villa, fue la primera en distinguir entre teneduría de libros y contabilidad. Su teoría es considerada el punto de partida de una nueva concepción de la contabilidad; para él la teneduría de libro es un simple instrumento ya que la contabilidad es la doctrina de orden superior, destinada a interpretar la dinámica de las haciendas.

Esta escuela se preocupó por conectar la administración con la contabilidad y explicar que la cuenta que recibe debe adeudarse y la cuenta de entrega debe acreditarse. Villa desarrolló un estudio profundo de la empresa desde la visión de la organización, la división del trabajo, los objetivos perseguidos, y los principios administrativos que deben orientar la manera de llevar los libros contables.

Según Álvaro Hoyo Olivares (2013) en la escuela Personalista, el catedrático italiano Francesco Marchi, destruye la teoría de la escuela Contista y defiende tres postulados bien definidos: Las relaciones jurídicas y administrativas de la contabilidad; el carácter económico de la Contabilidad; y el pensamiento contable.

La primera se basa en la teoría de

personificación de las fuentes, sosteniendo que las cuentas se abren tanto a personas como a los elementos materiales; explica la teoría del cargo y abono exponiendo que quien recibe es deudor y se anota en el debe, y quien entrega es el acreedor y se anota en el haber; y enfatiza en la concepción de la responsabilidad jurídica dado que entiende que la contabilidad se lleva como garantía frente a terceros.

Olivares asevera que para esta escuela la contabilidad tiene un enfoque legalista, fundamentado en la relación jurídica que existe entre las personas que administran el patrimonio de la empresa; y sobre el enfoque económico de la Contabilidad se expone que el método de registro coordina y representa los hechos administrativos de la empresa, poniendo de relieve los procesos y sus efectos específicos, jurídicos y económicos, y manteniéndolos todos reunidos en una ecuación.

Por su parte, la escuela Materialista o Controlista, del catedrático italiano Fabio Besta, tiene un marcado carácter de control económico más asociado a la escuela Lombarda que a la Personalista, y sustenta que la contabilidad es la ciencia del control económico; por su naturaleza es una ciencia de aplicación, concreta o material.

Para esta escuela la contabilidad no ha de servir como garantía frente a terceros sino para conocer y controlar la hacienda, porque las cuentas tienen como misión el registrar las alteraciones de valor que experimentan los elementos patrimoniales representados por ellos, dando un enfoque económico de la contabilidad.

Besta es uno de los tratadistas más

significativos de la ciencia de la contabilidad ya que establece las bases de la misma, rompiendo con la consideración puramente mecanicista que se tenía hasta entonces. Ante la disyuntiva de personalizar o no todas las cuentas, él eligió considerar sólo el aspecto del valor de las cuentas, desde la visión de que toda magnitud material que pueda ser expresada en valor monetario, es objeto de una cuenta.

Para María Teresa Méndez y Domingo Ribeiro (2012) la primera escuela en considerarse como económica es la llamada Neocontista, que se desarrolló en Francia, Alemania e Italia, y trascendió a Estados Unidos con un importante impulso. Esta escuela intenta explicar el movimiento de las cuentas sin recurrir al personalismo de las mismas y basa la concepción de la contabilidad en el valor económico, determinando y analizando dicho valor, y orientándose hacia la toma de decisiones.

Su principal autor, el catedrático y teórico ruso Leo Gomberg, considera que la Contabilidad debía ser contemplada como parte de la economología, estudiando la actividad de la empresa antes, durante y después. Para él las actividades deben ser registradas a través de un plan contable y de forma cronológica, de modo que dicho registro sirva para la toma de decisiones en la empresa. En su teoría estudia las causas y efectos de los movimientos de los elementos patrimoniales.

Otras figuras del neocontismo como los catedráticos franceses Jean Bournisien, Jean Dumarchey, y René Delaporte, reconocen el concepto de "valor" como fundamental al considerarlo la piedra angular de la contabilidad; también definen a la cuenta como toda clase de

unidades de valores y se basan en ello para sustentar su teoría de la situación neta.

Con otra visión la Escuela Hacendal, del contador italiano Gino Zappa, define la economía hacendal y distingue en ella a tres disciplinas: la organización, la técnica administrativa, y la contabilidad; él reconoce a la hacienda como un sistema de personas y medios materiales e inmateriales que, en sentido dinámico, conducen a la sociedad a cumplir una finalidad. Para esta escuela la familia, las empresas, las asociaciones, el Estado, todo es hacienda.

Zappa divide conceptualmente a la contabilidad en doctrinas administrativas, la organización científica, y la revelación hacendal.

La primera tentativa de estudiar una economía de hacienda la hizo el economista francés Courcelle Seneuil que imaginó una economía ocurriendo en una institución, esta fue la forma de definir diferentes partes en acción, relacionadas, pero autónomas; estas partes eran la administración, la organización, la técnica de la actividad, y la contabilidad.

Por su parte, la escuela Patrimonialista del italiano Vincenzo Masissos tiene que el objeto de la investigación contable es el patrimonio en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, y que su finalidad es el gobierno del mismo, y considera a la contabilidad como la ciencia del patrimonio.

En Alemania la contabilidad se enfoca al ámbito de la economía de la empresa; autores de esta escuela como el economista Eugen Schmalenbach hace una distinción entre el balance que muestra el patrimonio y lo reconoce como está-

tico y el que muestra la eficiencia económica que lo declara dinámico, concediéndole una gran importancia a la determinación del resultado.

Paralelamente, en los Estados Unidos, se desarrolla con fuerza una corriente cuyo principal interés es justificar y describir la práctica contable que se realiza. El economista Charles E. Sprague, y su homólogo William A. Paton son los principales autores; y el segundo tiene el mérito de enunciar por primera vez los principios de la contabilidad.

También Paul Grady enuncia los principios contables que subyacían en la práctica que se desarrollaba en 1965.

Para Gert Manero (1964) en los países anglosajones desde el Siglo XIX las agrupaciones profesionales han tenido una gran influencia en el desarrollo de las técnicas contables aplicadas a la práctica. La más antigua de ellas, el *"Institute of Chartered Accountants of Scotland"*, fue fundada en Edimburgo en 1854, y a partir de su fundación se generalizaron no sólo en Gran Bretaña, sino en otros países como Francia (1881), Austria (1885), Holanda (1895) y Alemania (1896).

Y Jorge Tua Pereda (2004) expone que los autores de la primera mitad del siglo XX han seguido dos direcciones: la que explica la contabilidad a través de la práctica de la misma, considerando que las reglas de la contabilidad proceden de la experiencia; y la que establece generalizaciones que justifiquen la práctica.

La necesidad de líneas de pensamiento doctrinal para sustentar la regula-

ción contable llevó a la aparición de la escuela Económico-Deductiva. El estudioso de la contabilidad norteamericano Maurice Moonitz, su principal autor, desarrolla una teoría de la contabilidad basada en la teoría económica y orientada hacia el cálculo del beneficio único; para lograr este objetivo utilizan instrumentos lógico-deductivos que permiten generalizar los conceptos de la contabilidad financiera.

Moonitz junto a Robert T. Sprouse¹⁰, definen principios y conceptos fundamentales que fueron el origen o están implícitos en los marcos conceptuales, y las normas de contabilidad actuales.

"La evolución del pensamiento contable a partir de los años sesenta del Siglo XX se construye básicamente a partir del Paradigma de Utilidad, de modo que los objetivos para los que se elabora la información contable determinan su construcción teórica. Esta orientación surge entre los años veinte y treinta del pasado siglo, cuando comienza paulatinamente a perder vigencia el objetivo de rendir cuentas a propietarios y acreedores, cuya importancia como usuarios de la información contable decae en favor de los inversores actuales y potenciales". (Olivares, 2013)

La crisis bursátil que se produjo en 1929, entre otros factores, impulsaron una serie de reformas que pusieron de manifiesto la necesidad de una reorganización y una regulación de la información contable de las empresas, con el objetivo de que los usuarios puedan tomar decisiones económicas.

El paradigma de utilidad propició la formulación de los marcos conceptuales y

¹⁰ Académico norteamericano, propulsor del concepto de Contabilidad Financiera.

cuerpos normativos como los del "*Financial Accounting Standard Board*" (FASB) o el International Accounting Standard Board (IASB), aún vigentes; así como a diferentes enfoques en la investigación empírica.

Sin embargo, el paradigma de la utilidad se ha revelado incapaz de hacer frente a determinadas cuestiones, como la del conflicto de intereses entre los diferentes usuarios de la información contable a la hora de elaborarla, o la del reconocimiento de intangibles como el capital intelectual. En consecuencia, han ido desarrollándose propuestas tendentes a la elaboración de sistemas contables integrales, que recojan información tanto cuantitativa como cualitativa.

Paralelamente al desarrollo de las escuelas de pensamiento, se fueron promulgando doctrinas que han analizado a la contabilidad desde diferentes posiciones

El economista italiano Pietro Onida precisó los dos aspectos a tener en cuenta en la contabilidad, el estático y el dinámico; y Alberto Cellerelli manifestó la importancia de no sólo prestar atención al análisis antecedente de los hechos sino también al análisis subsiguiente de los hechos, que permitía a la empresa predecir el futuro.

En Francia se enuncia la teoría valorista o diferencialista de las cuentas, considerando a la cuenta como un instrumento conceptual o de registro expresada en valor, se define dos series de cuentas: las integrales y las diferenciales. Además, explican la teoría estática del balance donde comparándolo con otro anterior, se

obtienen resultados.

Para la doctrina alemana la contabilidad es la ciencia que informa de fenómenos económicos. El economista alemán Eugen Schanalenbach enuncia la teoría dinámica del balance, en la que el resultado ocupa un lugar principal y es a partir de este dónde se obtendrá el balance. Además, realiza la primera propuesta de un plan de cuentas.

Por su parte, el alemán Erich Schneider¹¹ fue el primero en concretar los conceptos de gasto y costo, y estableció el esquema de circulación de valores en la empresa distinguiendo dos ciclos, el administrativo o comercial en el ámbito externo de la empresa, y el ciclo técnico o industrial en el ámbito interno.

Por su parte, la doctrina portuguesa define la contabilidad como ciencia del patrimonio y a la cuenta como agrupación o clase de elementos o componentes patrimoniales, expresados en unidades de valor.

La doctrina sudamericana tiene tendencia patrimonialista y destacan entre sus seguidores al argentino Juan Alberto Arévalo, el académico uruguayo Francisco Palomino Zipitria, y los académicos brasileños Francisco D'Auria y Antonio Lopes de Sá.

La doctrina norteamericana, hasta la última década, no había aportado mucho como entidad ya que el desarrollo teórico se basaba en las prácticas profesionales. Entre sus autores destacan Roy B. Kester, James Dohr¹², William Paton¹³, Jhon

¹¹Conocido como un gran científico de la contabilidad, autor de Contabilidad industrial.

¹²Autor de Contabilidad de costos, fundamentos y aplicaciones.

¹³ Autor de Manual del contador.

Neuner¹⁴.

Sin embargo, la literatura contable experimenta una notable evolución de carácter científico posesionándose a la cabeza de la investigación contable, figurando el economista de negocios Richard Alvarus Mattessich y el teórico de la contabilidad inglés Carl Thomas Devine con aportes en modernas técnicas contables.

1.3 La Contabilidad como sistema de información

La Contabilidad es reconocida como sistema de información por diferentes autores al visualizarla como un ente generador de sistemas de contabilidad, y a su vez al sistema de contabilidad sopor-tado en el proceso contable.

En opinión de Francisco Quesada Sánchez (2004) "La contabilidad como sistema informativo ofrece una información estructurada y relevante, sobre las cuestiones que atañen al proceso de creación, distribución de la renta y la situación de la riqueza de la empresa"

Para Eduardo Bueno Campos (2006) "La naturaleza de la contabilidad como una metodología crea sistemas de información, y trata selectivamente con problemas del mismo orden que la mayoría de los sistemas de información, con los mismos elementos funcionales".

Por su parte, José Ignacio Jarne-Jarne (2006) indica que un sistema contable puede definirse como "un conjunto de factores intrínsecos al propio sistema (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de

sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior(agentes externos), conforman un "todo" debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos".

Las definiciones anteriores coinciden en que la contabilidad aporta información verificable, medible, y comparable, a través de la sistematización en la obtención, análisis, medición y exposición de datos, para explicar una realidad, posible de mejorarse. A ello debe agregarse que además constituye un subsistema informativo dentro del sistema de información de la organización.

El autor considera que el proceso contable, capta, identifica, mide, valora, registra, agrega y comunica información a los usuarios interesados en la misma. Donde, la entrada al proceso es la evidencia de los hechos económicos y financieros realizados en otros procesos organizacionales, y la salida la expresión monetaria y de control de los hechos y su incidencia en las finanzas, el patrimonio, los activos y la oportunidad y calidad de la información, evidenciando así su valor agregado.

Además, defiende que el sistema contable no es una categoría independiente dentro del desarrollo contable, por lo que no debe definirse únicamente a la contabilidad como sistema ya que se estaría reduciendo sus objetivos y campo. Los sistemas son un componente del desarrollo integral de la contabilidad, que, a partir de la teoría contable, desarrolla diferentes modelos contables (financiera, costo, am-

¹⁴Autor de Contabilidad de costo, principio y práctica.

biental, social) y de ellos sistemas contables que despliegan un instrumental técnico y de procedimientos que sirve de soporte para la ejecución de la práctica contable.

El desarrollo de la informática propició, hace más de 40 años, que la contabilidad dejara de ejecutarse manualmente para implementar registros electrónicos administrados en software, creándose los Sistemas de Contabilidad Computarizados. El desarrollo de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TICs) ha posibilitado que estos evolucionaran desde estar sujetos a una computadora

hasta encontrarse en la Internet.

La necesidad de gestionar todos los procesos de la organización, desde una visión holística, unido al desarrollo de las TICs han abierto el camino a los Sistema de Planeación de los Recursos Empresariales¹⁵, estos sistemas contribuyen a entender la relación del sistema de contabilidad con el resto de los sistemas y procesos de la organización, implementando mejores prácticas en la reducción de costos, el control organizacional, y la seguridad razonable de la información.

En futuros trabajos abordaremos el devenir de esta ciencia en Cuba.

CONCLUSIONES

El estudio teórico ha permitido confirmar que la contabilidad es una construcción social, y en su desarrollo y accionar científico genera una teoría general contable, que son los criterios universalmente aceptados para todos los modelos contables y constituyen la base para el diseño de los sistemas de contabilidad.

La contabilidad ha registrado el impacto de cada hecho social y económico ejecutado por el hombre en el desarrollo de sus relaciones sociales de producción; lo ha acompañado en su progreso permitiéndole generar estrategias para el desarrollo económico individual y social.

CITAS

Atilano, J. M. (2010). *Historia de la contabilidad y los costos*. México: Colegio de contadores públicos .

Bocanera, R. (2005). Historia de un sistema contable que evolucionó al mundo . *Petrotecnia* , 99-103.

Campos, E. B. (2006). *Curso básico de economía de la empresa* . Madrid: Ediciones Pirámide.

del Toro Rios, J., Umansky, I., Santos Cid, C. M., Fonteboa Vizcaíno, A., Armada Trabas, E., Gastardi Picó, O., . . . Reyes Galiano, A. (2008). *Herramientas para el Contador* (Segunda ed.). La Habana: Pueblo y Educación.

Engels, C. M. (S.f). *Correspondencias*. La Habana: Ediciones Políticas.

¹⁵Traducción del inglés *Enterprise Resource Planning* (ERP)

- Jarne-Jarne, F. M. (2006). Clasificación internacional de los Sistemas Contables en Argentina, Brasil y Chile. *Publicación semestral de Panorama Socioeconómico enero-junio*, 90-95.
- Lenin, V. I. (1919). *Obras escogidas*. Moscú: Progreso.
- Manero, F. G. (1964). *Origen y evolución de la Contabilidad*. México: Jus.
- Marx, C. (1867). *El Capital Tomo I* (1973 ed.). La Habana, Cuba: Ediciones Ciencias Sociales.
- Menea, R. F. (2012). El deciframiento de la contabilidad que utilizó la cultura Maya en la época clásica. *Ciencia y desarrollo*, 23-25.
- Olivares, A. H. (2013). *Teoría y doctrina contable*. La Paz: Fondo Editorial de la Universidad Continental.
- Pereda, J. T. (2004). El Marco Conceptual, soporte de las normas internacionales. *AECA Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 4-10.
- Sánchez, F. J. (2004). *Aproximación a la metodología de la ciencia: las ciencias sociales y la contabilidad*. Castilla: Universidad de Castilla La Mancha.
- Soriano, M. T. (2012). Aspectos históricos del pensamiento contable: De los inicios al paradigma de la utilidad. *ICE Nuevas corrientes de pensamiento económico No. 865*, 71-78.
- Tinker, A. S. (2014). Sepultar a Pacioli en Africa. *Teuken Bidikay Medellín*, 25-54.
- Vlaemminck, J. H. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad. Estudios jurídicos, económicos y sociales*. Bruselas: E.J.E.S.

DATOS DEL AUTOR

CARLOS MANUEL SANTOS CID

Subdirector Económico de la Dirección Provincial de Bufetes Colectivos de la Habana. Diplomado en Banca Central. Diplomado en Auditoría. Se especializa en temas de Contabilidad y Auditoría. Es coautor de los Libros Administración Financiera del Estado Cubano, Herramientas para el Contador, y de los folletos para la preparación de los cuadros en Control Interno y Análisis e Interpretación de Estados Financieros. Capacitador de la Contraloría General de la República. Ha recibido entrenamiento y prestado su colaboración en diferentes instituciones nacionales y extranjeras. Profesor auxiliar de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de La Habana

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018

Principales aspectos que se regulan en la Ley No.125 Del Presupuesto del Estado para el 2018 y sus normas complementarias

ESP. JOSÉ ENRIQUE MATEO LEÓN¹

MSC. MEISI BOLAÑOS WEISS²

¹ Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba. joseenrique.mateo@mfp.gob.cu

Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana Cuba.

² Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba meisib.weiss@mfp.gob.cu

RESUMEN

El documento recoge Principales aspectos que se regulan en la Ley No.125 Del Presupuesto del Estado para el 2018 y sus normas complementarias. Fue utilizado en la preparación a los titulares de presupuesto como parte de las acciones de difusión del contenido de las disposiciones emitidas.

Palabras claves: Presupuesto, ingreso, gastos, contabilidad, tesorería

ABSTRACT

The document includes the main aspects that are regulated in Law No.125 of the State Budget for 2018 and its complementary regulations. It was used in the preparation of the budget holders as part of the dissemination actions of the content of the provisions issued.

Keywords: Budget, income, expenses, accounting, treasury

I. INTRODUCCIÓN

En el marco del Décimo Período Ordinario de Sesiones de la Octava Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, efectuado el 21 de diciembre de 2017, se aprobó la Ley No. 125 “Del Presupuesto del Estado para el año 2018”. Esta Ley la complementan resoluciones del Ministerio de Finanzas y Precios.

El objetivo de este documento es explicar las principales características del Presupuesto del Estado para el 2018, así como las principales modificaciones que se introducen en los procesos presupuestarios, tributarios, de tesorería y otros de administración financiera gubernamental en general, y las medidas que tienen impacto en el sector empresarial.

II. ELEMENTOS QUE CARACTERIZAN EL PRESUPUESTO DEL ESTADO EN EL EJERCICIO FISCAL 2018.

1. El Presupuesto del Estado para el año 2018, se desarrollará en una compleja coyuntura económica y con una agudización del bloqueo genocida por parte del gobierno de los Estados Unidos de América.
2. Los ingresos se planifican razonablemente, teniendo en cuenta los niveles de actividad proyectados en el Plan de la Economía, y las reservas presentes tanto en el sector empresarial como en las formas de gestión no estatal.
3. Se presenta un Déficit Fiscal, de 11 mil 725 millones de pesos concentrado en la cuenta corriente. Este resultado condiciona los ingresos como mínimos a alcanzar y desplegar acciones de control fiscal, ordenamiento, disciplina y exigencia, encaminadas a su incremento.
4. Se garantizan las demandas financieras para el sostenimiento de los servicios sociales de la población y en la esfera productiva, así como los gastos para financiar la continuación de las acciones de recuperación del Huracán Irma fundamentalmente en las viviendas, para lo cual el Gobierno aprobó bonificaciones al precio de los materiales de construcción y otros bienes de consumo en un 50 por ciento, para los damnificados, así como los intereses de créditos bancarios.
5. Los Gastos y Transferencias de Capital consideran las inversiones materiales previstas en el Plan de la Economía, fundamentalmente en

- | | |
|---|---|
| <p>obras de infraestructura y programa de la vivienda.</p> <p>6. Las Reservas del Presupuesto del Estado se incrementan para dar cobertura a los gastos por desastres y a otras actividades que se requieran ejecutar y no pudieron preverse en el proceso de planificación.</p> <p>7. Las empresas estatales continúan reteniendo hasta el 50 % de las utilidades después de impuestos. Con ello deben priorizar los recursos necesarios para su desarrollo y la creación de las reservas autorizadas. No se aprobarán mayores porcentajes de retención, salvo las que sean aprobadas por el Gobierno Central, ya que estas constituyen fuentes de financiamiento de los gastos del presupuesto.</p> <p>8. Los financiamientos al sector empresarial aumentan, en especial los subsidios que se otorgan para respaldar las producciones que sustituyen importaciones y las exportaciones, en correspondencia</p> | <p>con los niveles de actividad proyectados en el Plan del Economía, objetivo al que el presupuesto le otorga máxima prioridad.</p> <p>9. Para el cálculo de la Contribución Territorial para el desarrollo local durante el año 2018, se aplica un tipo impositivo del uno por ciento (1 %) sobre los ingresos brutos por las ventas de bienes o prestación de servicios, atribuibles a cada establecimiento o a la propia empresa, sociedad o cooperativa, cuando genere por sí misma estos ingresos y se aporta al Presupuesto municipal correspondiente al domicilio fiscal del establecimiento o entidad que genere el ingreso gravado.</p> <p>10. Las empresas que como actividad fundamental se dediquen a prestar el servicio de importación aplican para el cálculo de esta contribución un tipo impositivo del 0,3 %, según las condiciones que establezca el Ministerio de Finanzas y Precios.</p> |
|---|---|

III. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS Y MODIFICACIONES QUE PRESENTA LA LEY DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO Y LAS NORMAS QUE LA COMPLEMENTAN.

En la mencionada Ley No 125 se reflejan un conjunto de medidas y cambios, que son necesarios instrumentar, para lo-

gar un mejor entendimiento y comprensión del referido documento, para lo cual se debe dar el debido seguimiento.

En sentido general, para una mejor comprensión, se modifican en la Ley, los siguientes aspectos:

1. El Glosario de términos establecido en las disposiciones generales, se refleja como un anexo final, al que se incluye como parte de las definiciones el concepto de Flujo de Caja, según observación presentada por la Contraloría General de la República.
2. Se sustituye la referencia a la denominación del Impuesto de Circulación y en su lugar consignar "Impuesto sobre los ingresos generados por las ventas mayoristas y minoristas". El impuesto de Circulación no es un tributo reconocido en la Ley No. 113 de 2012, sin embargo, como parte de la implementación gradual de la referida Ley, se debe mantener en la Disposición Especial Tercera en tanto aún está presente en la circulación de los productos cárnicos, en las entidades del Grupo empresarial de la Industria Alimentaria (Artículo 34 y otros).
3. Se elimina de los artículos 65 y 69 de la Ley No. 122, lo referido al tratamiento contable de los servicios no mercantiles e incorporar un inciso f) en el Artículo 63 del anteproyecto que hace referencia al registro de los mismos, tanto en ingresos como para los gastos.

De forma específica se tienen en cuenta los aspectos de interés siguientes:

CAPÍTULO I. DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO.¹

1. En el artículo 6.1, se permite que la facultad redistributiva del Ministro de Finanzas y Precios, a partir del sobrecumplimiento de ingresos e inejecuciones de gastos, pueda aplicarse en todos los supuestos de la actividad presupuestada, siempre que no se incremente el déficit aprobado y dentro de los límites establecidos.

Esta propuesta se fundamenta en la necesidad de flexibilizar y agilizar los trámites para respaldar gastos necesarios, que surgen durante la ejecución presupuestaria, incluyendo los que se originan por eventos climatológicos y epidemiológicos, tanto en la actividad presupuestada como en la no presupuestada.

2. En materia de notificación, se mantienen los aspectos recogidos mediante la Ley No.122 "Del Presupuesto del Estado para el año 2017". Para lograr su correcta materialización se debe trabajar con celeridad y retroalimentar la formulación de cada proceso, en cada nivel que corresponda, los aspectos más importantes a considerar son:
 - a) El Ministerio de Finanzas y Precios notificará hasta el 10 de enero. (Artículo 9.2)
 - b) Los órganos, organismos, organizaciones superiores de Dirección Empresarial, organizaciones y asociaciones y

¹ Nota del Editor: La referencia que se hace en el texto se corresponde con los artículos de la Ley No. 125 "Del Presupuesto del Estado para el 2018"

demás entidades nacionales, cuentan hasta el 30 de enero para notificar a sus entidades subordinadas. (Artículo 10)

- c) Con vista a que se pueda organizar el proceso de ejecución desde inicio de año, se dispone que el presupuesto para el mes de enero es el total de la cifra programada como Ingreso y Gasto correspondiente al mes de diciembre del ejercicio fiscal anterior (2017). (Artículo 11)

Una vez notificados a los titulares, se debe ajustar la ejecución acumulada hasta febrero de acuerdo al presupuesto notificado y su desagregación y programación realizada.

- d) En el acto de notificación se informa el Presupuesto aprobado para el nuevo ejercicio fiscal, sus indicadores directivos y los gastos de destino específico. (Se mantiene para este aspecto lo dispuesto en la Resolución No. 8/2017 del MFP).
- e) Los indicadores directivos y de destino específico, son aquellos que establecen límites (mínimos para el caso de los ingresos al Presupuesto y máximos para el caso de los gastos) y los que el importe asignado tiene un destino determinado, respectivamente. Por resolución del MFP se establecen como indicadores directivos los siguientes:

Total, de Recursos a aportar al Presupuesto del Estado

- Impuesto sobre Ventas
- Impuesto sobre Utilidades
- Aportes de Empresas Estatales

Total, de Recursos Financieros del Presupuesto Provincial

Devoluciones

Total, de Gastos Corrientes

Total, de Gastos Corrientes de la Actividad Presupuestada

- Reserva Provincial

Total, de Gastos Corrientes de la Actividad no Presupuestada

- Subvención por Pérdidas

Total, de Gastos y Transferencias de Capital

- Capital de Trabajo

Resultado

3. En materia de desagregación y programación de Ingresos y Gastos se mantiene los siguientes aspectos esenciales:

- a) Los Órganos, Organismos, Organizaciones Superior de Dirección empresarial, Organizaciones y Asociaciones y demás entidades nacionales, quedan obligados a elaborar la desagregación y programación mensual de ingresos y gastos, antes del 15 de febrero, en los términos y formas que se dispone mediante Resolución del MFP. (Artículo 14.1)
- b) En la programación mensual del gasto se deben considerar con prioridad los gastos de personal y las obligaciones con el Presupuesto del Estado. (Artículo 14.2)
- c) La desagregación del presupuesto aprobado se hace teniendo en cuenta la proyección de aporte los ingresos y ejecución de las diferentes partidas y elementos de gastos, desglosados por los indicadores que requieren, de acuerdo con sus objetivos planificados, para lo cual

utilizan los clasificadores de recursos financieros y por objeto de gastos, aprobados por este Ministerio. (Se mantiene para este aspecto lo dispuesto en la Resolución No. 8/2017 del MFP).

- d) Se ratifica la importancia de que la Programación Mensual de Ingresos y Gastos se realice en concordancia con los niveles de actividad mensualmente planificados y con la estacionalidad prevista de los ingresos y gastos. Esta programación constituye la base para la programación mensual de pagos.

4. En materia de modificación presupuestaria están dispuestos los siguientes aspectos esenciales:

- a) Se mantiene como procedimiento que los jefes de Los Órganos, Organismos, Organizaciones Superior de Dirección empresarial, Organizaciones y Asociaciones y demás entidades nacionales, cuando durante la ejecución del Presupuesto requieran la modificación de los niveles de ingresos y gastos aprobados lo solicitan al Ministerio de Finanzas y Precios mediante escrito fundamentado. (Artículo 15)

El mecanismo de las modificaciones presupuestarias dota de flexibilidad a la ejecución presupuestaria por eventos que no pudieron preverse en la etapa de elaboración. Sin embargo, hay que tener en cuenta los límites establecidos por la propia Ley, ya explicados.

- b) Se faculta a los jefes de los Órganos, Organismos, Organizaciones Superior de Dirección empresarial,

Organizaciones y Asociaciones y demás entidades nacionales, para aprobar redistribuciones en sus entidades subordinadas de los recursos financieros, gastos corrientes y de capital dentro de los límites notificados, exceptuando los ingresos y gastos directivos y de destino específico. (Artículo 16)

CAPÍTULO II. DEL PRESUPUESTO CENTRAL.

1. Se mantiene dentro de la planificación del Presupuesto Central, el 8,5 % del importe recaudado por concepto de Impuesto sobre ventas de materiales de la construcción, con destino a subsidiar personas naturales, para acciones constructivas en viviendas; que con el cambio de operatoria para el 2017, deben transferir las provincias al Presupuesto Central, según lo establecido a tales efectos por el Ministerio de Finanzas y Precios. (Artículo 19).

Para los sistemas de Tesorería y Contabilidad Gubernamental, se mantiene lo establecido en los Capítulos que recogen esas materias, en la Ley No. 122 del Presupuesto del Estado para el año 2017.

CAPÍTULO IV. PROCEDIMIENTO PARA OPERAR LOS PRESUPUESTOS PROVINCIALES Y DE LOS MUNICIPIOS

1. Los superávits y déficits planificados de los presupuestos provinciales, notificados por el Ministerio de Finanzas y Precios, son el resultado de los ingresos planificados, descontando el cincuenta

por ciento (50%) de los recursos a recaudar por la Contribución Territorial para el Desarrollo Local, los gastos corrientes de la actividad presupuestada, no presupuestada y los gastos y transferencias de capital, los cuales solo pueden modificarse, previa aprobación de este Ministerio y de conformidad con lo establecido en la Ley del Presupuesto Estado para el año 2018. (Artículo 31.1)

2. Se consideran como ingresos de los presupuestos provinciales y municipales los siguientes:
 - a) Ingresos Cedidos
 - b) Ingresos Participativos
 - c) Transferencias directas
 - d) Otros que se aprueben en la legislación específica o en la Ley del Presupuesto del Estado.
3. Los presupuestos provinciales y del municipio especial Isla de la Juventud, reciben una participación de los ingresos del Presupuesto Central, para cubrir hasta el 15 % de los gastos corrientes de la actividad presupuestada.
4. Para este año se exceptúan Pinar del Río, Artemisa, Mayabeque, La Habana, Matanzas, Cienfuegos, Villa Clara, Sancti Spíritus y Ciego de Ávila, en las que será de hasta el 5%; calculados en base a los ingresos por impuestos sobre Ventas no cedidos, y del Impuesto sobre Utilidades de las empresas de subordinación nacional ubicadas en sus territorios. Los porcentajes se disponen en la Ley. (Artículo 32.1)

Se mantienen los mismos requisitos establecidos para el otorgamiento de los ingresos participativos, entre los que se encuentran:

- a) Las asambleas provinciales del Poder Popular, al momento de aprobar su Presupuesto Provincial para cada año, fijan el porcentaje de participación en los ingresos del Presupuesto Central que corresponde al Presupuesto de los municipios.
- b) El monto absoluto aprobado como ingresos participativos a cada uno de sus presupuestos, es determinado en correspondencia con la relación establecida en la Ley del Presupuesto del Estado con respecto a los gastos corrientes de la actividad presupuestada.
- c) Cada Asamblea Provincial, en función de las características de sus municipios, aprueba los montos absolutos a cada presupuesto municipal, los que en su conjunto no pueden exceder el total aprobado al Presupuesto Provincial, fijando en ese momento el por ciento (%) de participación que le corresponda.
- d) No se asignan ingresos participativos a los municipios que generan superávit a partir de los ingresos cedidos.
- e) El monto de recursos participativos no asignados en la Notificación de los presupuestos municipales, se notifican al Presupuesto de la provincia.
5. Los ingresos participativos del mes de enero se otorgarán sobre la base de lo recaudado en el mes de diciembre y forman parte del límite aprobado para el ejercicio del año fiscal que comienza (Artículo 32.2)
6. Cuando en el proceso de ejecución se decida asignar gastos a un municipio por redistribución del Presupuesto Provincial o de otro municipio, esta operación se realiza afectando el resultado presupuestario en cada nivel, sin

afectar el resultado presupuestario del Presupuesto Provincial y consecuentemente el compromiso de aporte del superávit o la subvención en el caso de déficit. De igual modo, se procede al otorgar recursos de la reserva en la subordinación municipal.

7. Las decisiones que se aprueben sobre la administración de los gastos por los consejos de la Administración provinciales y el municipio Especial Isla de la Juventud, no pueden deteriorar el resultado planificado del presupuesto aprobado.
8. Forman parte de los gastos y transferencias de capital de los presupuestos provinciales y los de los municipios, las inversiones aprobadas en el plan, la compra de activos fijos tangibles de uso, así como la adquisición de viviendas a sus propietarios o herederos, solares yermos, fincas rústicas, el incremento del capital de trabajo, la adquisición de acciones en sociedades mercantiles, otras transferencias y otros conceptos no nominalizados anteriormente, pertenecientes al plan financiero de inversiones aprobados y nominalizados en el Presupuesto de Gastos de Capital.
9. El resultado de los presupuestos locales se calcula de la siguiente forma:
 - a) Al total de los ingresos brutos cedidos se le adicionan los ingresos participativos, las transferencias directas y los ingresos por donaciones de la provincia o del municipio, según corresponda y se le restan las devoluciones de ingresos, la redistribución del monto del ocho y medio por ciento (8.5%) del importe recaudado por concepto de impuesto por

ventas de materiales de la construcción, que se transfiere al Presupuesto Central, los gastos corrientes y los gastos y transferencias de capital de las unidades presupuestadas de subordinación local, de las entidades no presupuestadas y de las personas naturales beneficiadas.

10. El financiamiento de los gastos de capital de la actividad presupuestada, de los gastos corrientes y de capital para las entidades no presupuestadas y personas naturales beneficiadas, se realiza con cargo a la cuenta del Presupuesto Central y se otorgan como transferencia general. Estas transferencias directas, constituyen ingresos de los órganos locales del Poder Popular.
11. Las direcciones provinciales de Finanzas y Precios pueden compensar flujos financieros asociados a cualquiera de los financiamientos que esta otorgue o reciba de las cuentas distribuidoras municipales, según el procedimiento para esta operación.
12. Se mantiene el uso de anticipo de fondos desde el Presupuesto Central para cubrir desbalances temporales de caja en los presupuestos locales, con reintegro dentro del ejercicio fiscal, en virtud de los requisitos establecidos desde las leyes anteriores del Presupuesto (No.120 y No.122).
13. Los consejos de la Administración de las asambleas provinciales del Poder Popular y del municipio Especial de Isla de la Juventud, disponen de una reserva para gastos corrientes, cuyo monto se fija en la Ley del Presupuesto del Estado, en el cero punto veinticinco

por ciento (0.25 %) del total de los gastos corrientes de la actividad presupuestada, la que forma parte del total de gastos corrientes, y se imputa de manera temporal en la clase "7511 ADMINISTRACIÓN PÚBLICA" del Presupuesto de la provincia hasta su asignación y se notifica con el presupuesto aprobado. (Artículo 36)

Sobre la Contribución Territorial para el Desarrollo Local, se mantiene lo establecido por la Resolución No. 8/2017 de este Ministerio, que establece la operatoria de los Presupuestos Locales, consistente en:

14. El cincuenta por ciento (50%) del total de los ingresos que obtengan los consejos de la Administración de las asambleas municipales del Poder Popular por concepto de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local, se planifican como gastos de los presupuestos municipales y se utilizan para el financiamiento de actividades que se encuentren previstas en sus gastos corrientes y de capital.

El cincuenta por ciento (50%) restante de la recaudación real de este concepto, constituye fuente adicional a las previstas en el Presupuesto, en función de respaldar y garantizar un desarrollo local, económico y social, sostenible.

Se utiliza para financiar proyectos de Desarrollo Integral en los municipios y de Desarrollo Local, actividades que no demanden recursos materiales adicionales, centralizados en otros balances de la Economía y para financiar gastos corrientes y de capital del presupuesto de los órganos locales del Poder Popular cuando exista incumplimiento de los ingresos ce-

didados y ante la inmovilización de los recursos procedentes de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local, cuando el saldo de la cuenta sea equivalente al promedio de tres meses de recaudación. (Artículo 37)

15. Se faculta a los consejos de la administración provinciales para captar, en los municipios que determinen, hasta el diez por ciento (10 %) de los recursos adicionales por esta Contribución, los que serán transferidos a favor de la provincia.

Estos recursos se destinarán, por acuerdo del órgano de administración provincial, a financiar proyectos de interés local o provincial, en otros municipios. (Artículo 38.1)

16. Después de registrar en las cuentas de la Oficina Nacional de Administración Tributaria los ingresos al Presupuesto y que estos sean acreditados en las Cuentas Distribuidoras Municipales, las sucursales bancarias de cada municipio donde están radicadas estas cuentas, las debitan de oficio por el importe que corresponda al cincuenta por ciento (50%) del total de los ingresos que obtengan los consejos de la Administración de las asambleas municipales del Poder Popular por concepto de Contribución Territorial para el Desarrollo Local, recibidos por el párrafo 074012 "Contribución Territorial para el Desarrollo Local", y se transfieren a las Cuentas Distribuidoras de la Contribución Territorial.

17. El uso de los recursos financieros disponibles en la cuenta referida en el punto anterior, se autoriza mediante Acuerdo adoptado por el Consejo de Administración del Órgano del Poder

Popular del municipio que corresponda, firmado por el Presidente.

18. Los recursos que se entreguen a las entidades no presupuestadas de cualquier subordinación, forman parte del gasto municipal, a financiarse con recursos procedentes de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local.

19. El importe de los recursos financieros que se acuerde asignar a unidades presupuestadas de subordinación provincial, es transferido de la Cuenta Distribuidora de Contribución Territorial a la Cuenta Distribuidora Provincial.

20. Para utilizar los recursos provenientes del cincuenta por ciento (50 %) adicional, de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local, se realiza una modificación presupuestaria por la provincia o el municipio, según corresponda, en la que se incrementan los ingresos en igual importe al gasto a ejecutar según lo aprobado por acuerdo del Consejo de la Administración Municipal o Provincial. Estas modificaciones presupuestarias, no requieren aprobación de este Ministerio.

Las modificaciones presupuestarias antes referidas, actualizan los presupuestos municipales y el de la provincia, según corresponda, quedando encargados los Consejos de la Administración Provincial y del municipio especial Isla de la Juventud, de informar mensualmente, a la Dirección de Atención a los Órganos Locales del Poder Popular de este Ministerio, sobre estas actualizaciones.

21. Se dispone que las áreas de Tesorería de las direcciones municipales de Finanzas y Precios, registren la entrega de recursos provenientes de lo recaudado por la Contribución Territorial

para el Desarrollo Local, según el procedimiento que dicte la Dirección de Política Contable de este Ministerio.

22. Al finalizar el ejercicio fiscal, los recursos disponibles en la Cuenta Distribuidora Contribución Territorial para el Desarrollo Local no utilizados, se transfieren a la cuenta Distribuidora Municipal y forman parte del resultado presupuestario del municipio, al considerarse ingresos de ese período.

23. Los ingresos recaudados por la aplicación del Impuesto sobre las Ventas de materiales de la construcción, constituyen ingresos cedidos del Presupuesto provincial, del cual se transfiere el ocho y medio por ciento (8.5%) al Presupuesto Central.

Como gasto de destino específico el cincuenta y uno y medio por ciento (51.5 %) se asigna a los municipios para subsidiar personas naturales con necesidades de realizar acciones constructivas en sus viviendas, previo acuerdo del Consejo de la Administración Provincial.

24. En la etapa de Ejecución del Presupuesto, una vez se emita el Acuerdo del Consejo de la Administración Provincial correspondiente que determine el destino de estos recursos, se procede a modificar los presupuestos municipales correspondientes y a minorar en la misma proporción el Presupuesto provincial.

Para los sistemas de Tesorería y Contabilidad Gubernamental, se mantiene lo establecido en los Capítulos que recogen esas materias, en la Ley No. 122 del Presupuesto del Estado para el año 2017.

CAPÍTULO VIII. DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

1. Se comienza la aplicación gradual del Impuesto por la ociosidad de tierras agrícolas y forestales. (Artículo 75).

La implementación de este tributo se propone sea en los municipios de las provincias Pinar del Río y Cienfuegos, con base en el balance de la tierra del año 2018. Se debe emitir una Resolución que implemente los términos y condiciones para el pago de este tributo.

2. Se comienza a aplicar, en el sector no cañero, el Impuesto sobre los ingresos personales mediante la presentación de Declaración Jurada, por los ingresos obtenidos a partir del año 2018, a los usufructuarios de tierras agrícolas estatales y a los propietarios de tierras agrícolas, tenedores de ganado sin tierra y otros productores individuales de alimentos (Artículo 76.1).

De esta forma se extiende la obligación de presentar Declaración Jurada para el cálculo y pago anual de este tributo a todos los productores agrícolas individuales, lo que hasta la fecha estaba previsto sólo para el sector cañero.

3. A partir del principio de generalidad del sistema tributario, se extiende el límite establecido de 2 mil 500 pesos para aplicar el Impuesto sobre los Ingresos Personales, a los trabajadores contratados en la Zona Especial de Desarrollo Mariel, los que actualmente pagan este tributo para

cualquier nivel de ingreso, equiparándolos con el resto de los trabajadores del sector empresarial (Artículo 78).

4. Se aplica la liquidación anual del impuesto sobre Utilidades, mediante la presentación de Declaración Jurada, a las cooperativas de créditos y servicios, por los ingresos que generen a partir del 2018. Se implementa a través de una resolución del Ministro del MFP (Artículo 84).
5. Se comienza la aplicación, de conformidad con el artículo 146 de la Ley No.113, "Del Sistema Tributario", del Impuesto sobre los servicios de telecomunicaciones, por los ingresos obtenidos por la prestación de estos servicios por la empresa de telecomunicaciones de Cuba (ETECSA). Se propone como tipo impositivo el 5 % y su pago es en pesos cubanos (CUP). (Artículo 92).
6. Esta propuesta da cumplimiento a una directiva específica, y está conciliada con ETECSA. Los términos y condiciones para el pago se disponen en una resolución complementaria a esta Ley.
7. Se aplica el Impuesto sobre las ventas minoristas de productos agropecuarios en las provincias de Mayabeque y Artemisa, con un tipo impositivo del 5%, eliminado la exención que se les venía otorgando en períodos anteriores.

IV. PROPUESTA DE EXENCIONES Y BONIFICACIONES TRIBUTARIAS EN EL AÑO 2018, QUE SE REGULAN EN LA LEY Y RESOLUCIONES COMPLEMENTARIAS

Se mantienen las principales exenciones otorgadas en el año 2017, que son las siguientes:

1. Exonerar del pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales a los atletas y entrenadores activos y retirados de todas las disciplinas deportivas, por los ingresos que reciban en pesos convertibles (CUC), como estímulo por las medallas obtenidas, ya que no se ha concluido por el organismo rector, las evaluaciones sobre este tema como parte de la Política de Ingresos de los atletas. (Artículo 79).
2. Exonerar de la liquidación anual del Impuesto sobre las utilidades por las operaciones correspondientes al año 2018, a las unidades básicas de producción cooperativa del sector no cañero, siempre que más del cincuenta por ciento (50 %) de sus ingresos provengan de la comercialización de producciones agropecuarias o de la prestación de servicios vinculados a estas producciones, para continuar contribuyendo al mejoramiento de las condiciones financieras de las mismas. (Artículo 82).
3. Exceptuar de la aplicación de los impuestos sobre las ventas minoristas y servicios a la población a la actividad hotelera. (Artículo 89.1).
4. Mantener la exoneración del pago del impuesto sobre las Ventas a la comercialización minorista de productos agropecuarios en la provincia La Habana. (Artículo 93).
Aunque fue aprobado aplicar este Impuesto, en las directivas para la elaboración del Plan y el Presupuesto del 2018, se propone mantener la exención, tomando en consideración, los efectos que en la producción y comercialización agropecuaria ha tenido el Huracán Irma.
5. No gravar con el Impuesto sobre las Ventas, la comercialización de libros, periódicos, revistas y materiales educativos y científicos, así como la venta de cualesquiera otros materiales relacionados con el desarrollo educacional y cultural de la población. (Artículo 94).
6. Exonerar del pago del Impuesto sobre las ventas a la comercialización de medicamentos del Programa Nacional de Medicina Natural y Tradicional y las producciones de dispensarios de las empresas de farmacias y ópticas. (Artículo 95).
7. Bonificar el pago del Impuesto sobre la Transmisión de Bienes y Herencias, consistente en aplicar un tipo impositivo del dos por ciento (2 %) a los adquirentes de vehículos de motor, mediante actos de donación, entre

cónyuges y familiares hasta el quinto grado de consanguinidad. (Artículo 102.2).

8. Exonerar del pago del Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo del personal contratado directamente a la producción agropecuaria, a todas las formas productivas del sector agrícola. (Artículo 104).
9. Eximir del pago del Impuesto por el derecho del uso de las aguas terrestres, a las empresas de aprovechamiento hidráulico subordinadas al Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos. (Artículo 110.1).
10. Eximir por Resolución del Ministro de Finanzas y Precios, el pago del Impuesto sobre las ventas, por la comercialización mayorista de bienes a:
 - a) Entidades que conforman el Sistema de Combustibles, subordinadas a la Organización Superior de Dirección Empresarial CUBAPETRO-

LEO y otras de esta propia organización que la requieran.

- b) Empresas que comercializan materiales de la construcción, cuando su fin no sea el comercio minorista, así como la entrega de objetos de obras y otras producciones con destino a los procesos inversionistas del turismo.
11. Eximir por Resolución del Ministro de Finanzas y Precios del pago de la Contribución Territorial para el Desarrollo Local a:
- a) Empresas del OSDE CUBAPETROLEO, referidas en el numeral 9.
 - b) Empresas generadoras, transmisoras y comercializadoras de electricidad y la Oficina Central de la Unión Eléctrica, que conforman el Sistema Tecnológico del Grupo Empresarial Unión Eléctrica.
 - c) Empresas subordinadas a los órganos de la defensa y el orden interior.

CONCLUSIONES

El extracto de Ley trabajado, responde a las metas planteadas por el máximo nivel de dirección del país. Esto se reafirma en lo planteado por la Ministra de Finanzas y Precios en el discurso pronunciado durante el X Período Ordinario de Sesiones de la VIII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular:

“Para alcanzar el Socialismo próspero y sostenible que defendemos y defenderemos, se requiere un favorable desempeño de la economía como premisa para crear el sustento material, que garantice una distribución de la riqueza socialmente justa y equitativa. Esto sólo lo podremos lograr trabajando con eficiencia y eficacia, mediante el ahorro y uso racional de los recursos, con la aplicación de los resultados de la ciencia, la tecnología, la innovación y organizando acertadamente la participación de los trabajadores y de todo nuestro pueblo en este empeño. ”

ANEXO ÚNICO.

Actividades principales de la operatoria presupuestaria para los titulares de Presupuesto en un año fiscal.

Actividad	Contenido	Base legal
Notificación	Recibir del nivel presupuestario superior de forma oficial el Presupuesto aprobado y notificar a su vez a los niveles inferiores sus cifras.	Artículos 7.1, 8, 9.1, 9.2, y 10 de la Ley. Resolución No. 8/2017 de Notificación, Desagregación, Programación, Modificación y Ejecución del Presupuesto.
Desagregación	Distribución del Presupuesto Notificado por los conceptos presupuestarios de ingresos y gastos de acuerdo a la actividad.	Artículo 14.1 de la Ley. Resolución de Notificación, Desagregación, Programación, Modificación y Ejecución del Presupuesto.
Programación de Ingresos y Gastos	Distribución mensual de Ingresos y Gastos presupuestarios aprobados de acuerdo a proyección de ejecución.	Artículos 14.1 y 14.2 de la Ley. Resolución No. 8/2017 de Notificación, Desagregación, Programación, Modificación y Ejecución del Presupuesto.
Ejecución y control	Acción para realizar los aportes y gastos de acuerdo a lo planificado y condiciones reales.	Artículo 12 y 13 de la Ley.
Modificación	Variación de las cifras notificadas a partir de la solicitud y aprobación a los niveles presupuestarios autorizados y de las facultades delegadas a los Titulares.	Artículo 15 y 16 de la Ley Resolución No. 8/2017 de Notificación, Desagregación, Programación, Modificación y Ejecución del Presupuesto.
Liquidación	Proceso de rendición de cuenta del cumplimiento del Presupuesto del ejercicio fiscal anterior	Resolución No. 8/2017 de Notificación, Desagregación, Programación, Modificación y Ejecución del Presupuesto y Procedimiento de la Contabilidad Gubernamental.
Elaboración	Proceso de programación de los ingresos y gastos del Presupuesto del próximo ejercicio fiscal	Resolución 375 del 2017 del MFP.

DATOS DE LOS AUTORES

JOSÉ ENRIQUE MATEO LEÓN

Técnico Medio en Contabilidad, labora como Analista de Finanzas y Precios en la dirección de Política Financiera, es miembro de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba; se desempeña como Secretario del Comité Técnico Asesor del ministerio. Ha participado en varias acciones de superación en el país y en el exterior.

MEISI BOLAÑOS WEISS

Graduada en 1993 de Licenciatura en Derecho en la Universidad de La Habana y cursó la Especialidad de Administración Financiera. Directora Jurídica del MFP del 2005 al 2007, que es designada viceministra de ese organismo, cargo en el que se desempeña actualmente. Cursó el Diplomado de Administración Pública en la Escuela Superior de Cuadros del Estado y el Gobierno. Ha participado como ponentes en varios congresos, talleres y seminarios nacionales e internacionales.

Fecha de aceptación: 1 de febrero de 2018

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2018

Del quehacer financiero y contable

Especiales

DR.C. JOSÉ CARLOS DEL TORO RÍOS

Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba. josec.deltoro@mfp.gob.cu

Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana Cuba.

RESUMEN

Síntesis de las noticias más importantes del quehacer de funcionarios, cuadros y trabajadores del Ministerio de Finanzas y Precios y su sistema.

Reconocen como Mejor Tesis doctoral de Ciencias Económicas al trabajo de Eva Angela Cruz Silbeto



El Pleno de la Comisión Nacional de Grados Científicos dio a conocer los acuerdos correspondientes a la selección de las mejores tesis de doctorado entre las aprobadas de septiembre de 2016 a julio 2017 por las distintas ramas del conocimiento.

El reconocimiento como autora de la **Mejor Tesis de Ciencias Económicas**, recayó en la doctora en ciencias contables y financieras Eva Ángela Cruz Silbeto, Sistematizadora Global de este ministerio, bajo la tutoría del Dr. C. José Carlos del Toro Ríos.

El trabajo reconocido lleva por título "Bases metodológicas de la Contabilidad Gubernamental, en el Sector del gobierno a nivel provincial" cuyo resumen aparece publicado en la revista en el [Volumen 1, Número 1 del 2017](#).

El acto de entrega de los reconocimientos, se realizó el día 18 de enero de 2018, en el Aula Magna de la Universidad de La Habana, como parte de las actividades de carácter nacional por el Día de la Ciencia Cubana.

Inician Seminarios sobre la Ley No. 125 del Presupuesto del Estado para el año 2018

Como parte de las acciones de divulgación y preparación de la Ley No. 125: "Del Presupuesto del Estado para el año 2018" y los procesos presupuestarios que la complementan, se están realizando seminarios en las diferentes estructuras de gobierno provinciales, así como a los órganos, organismos de la administración central del Estado, organizaciones superiores de dirección empresarial y entidades nacionales que se vinculan directamente con el Presupuesto, estos seminarios de preparación se acompañan de folletos contentivos de un instructivo para una mayor comprensión de los elementos recogidos en la referida ley y en los procesos presupuestarios.



Estos seminarios abarcaron además un encuentro con cuadros, funcionarios y especialistas del Ministerio de Finanzas sobre estos mismos temas. Todas estas actividades fueron precedidas de un Seminario Nacional realizado en el Ministerio de Economía y Planificación, donde fueron expuestas las principales características del Presupuesto en este año y los aspectos más significativos de la Ley 125.

En paralelo se han efectuado y se avizoran encuentros con los medios de comunicación para continuar la divulgación de estas temáticas, tal y como se han realizado en años anteriores.

Seminarios a representantes de organismos, entidades nacionales y organizaciones superiores de Dirección Empresarial

Con la participación de la Central de Trabajadores de Cuba, durante los días 22 y 23 de enero, en la sede central del Ministerio de Finanzas y Precios, se impartieron los Seminarios a los directivos y funcionarios de los organismos, entidades nacionales y organizaciones superiores de Dirección Empresarial sobre las principales características, principios y operatoria del Presupuesto del Estado para el 2018. Este es el comienzo de la preparación que a todos los niveles presupuestarios y de organización económica, incluyendo las unidades presupuestadas, deben realizar para contribuir a una eficiente gestión y administración del Presupuesto del Estado, que se revierta en más y mejores servicios a la población.

Matutino especial en homenaje al 165 aniversario del Natalicio de José Martí



En la mañana del 25 de enero, trabajadores del Ministerio de Finanzas y Precios se dieron cita en el teatro del Organismo para homenajear al más preclaro pensador de nuestra historia; así lo catalogara el escritor español Herminio Almendros. En la actividad, presidida por la Ministra Lina Pedraza, viceministros, directores generales y representantes de las organizaciones políticas y de masas, los auditores del centro firmaron el Código de Ética y los ganadores del concurso *El apóstol* resultaron premiados;

en esta ocasión, *Adrián* Hernández López, en la categoría de dibujo y Armando Lopetegui Martínez, en narración. Al cierre de la actividad se depositó una ofrenda floral ante el busto del Héroe Nacional en el lobby del Ministerio.

Realizan en el Ministerio de Finanzas y Precios conferencia de prensa sobre Ley No. 125 Del Presupuesto del Estado para el año 2018

Como parte de un grupo de acciones organizadas, se desarrolló en la tarde de este jueves en la sede del Ministerio de Finanzas y Precios, una conferencia de prensa sobre la Ley No. 125 Del Presupuesto del Estado para el año 2018 y sus normas complementarias.

Presidida por la Viceministra Meisi Bolaños Weiss y con la participación de los Directores Generales, Lourdes Rodríguez, Jesús Matos y Vladimir Regueiro, el 1 de febrero se realizó el encuentro donde se expuso ante los medios de prensa, las principales características del Presupuesto en este año y la importancia de cumplir todos los procesos que garanticen su implementación, en aras de lograr una adecuada gestión y administración de las finanzas públicas en el país.



Funcionarios del Ministerio de Finanzas y Precios en Foro Debate, intercambiaron con la población sobre La Ley del Presupuesto del Estado para el año 2018.



En la mañana del 7 de febrero se efectuó el Foro debate sobre la mesa redonda correspondiente a la Ley No. 125 del Presupuesto del Estado para el año 2018 y su caracterización. Funcionarios del Ministerio de Finanzas y Precios, participaron activamente en las respuestas a los comentarios de los foristas.

Evalúan de positivo el proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental en los órganos locales del Poder Popular.

La actividad tuvo como propósito evaluar las indicaciones sobre el seguimiento a la prueba piloto; precisar detalles sobre la estrategia de capacitación; actualizar los procedimientos que sustentan las acciones técnicas de la actual etapa y la presentación de las normas contables emitidas recientemente.

El encuentro de seguimiento a la tarea, que tuvo como sede la provincia La Habana, se desarrolló 19 al 23 de febrero del 2018 y contó con representantes de las direcciones provinciales de Finanzas y Precios y de direcciones del Ministerio.

Se insistió en la necesidad de continuar la preparación de cuadros y funcionarios vinculados a esta actividad, fijando la atención en el instructivo elaborado sobre el Sistema Presupuestario Cubano; las indicaciones sobre la planificación, ejecución y control del Presupuesto; la operatoria de los presupuestos locales; el tratamiento presupuestario y contable de la Contribución Territorial para el desarrollo local y los Subsidio de Materiales de



construcción.

Un tema relevante lo constituyó la evaluación de la prueba piloto del Estado de Ahorro, Inversión, Financiamiento en cada territorio del país, donde se pudo conocer los avances y dificultades afrontadas en el proceso y las medidas adoptadas al respecto.

El encuentro propició la presentación de las normas de contabilidad referidas al tratamiento de los activos fijos tangibles e intangibles que son de aplicación para todas las entidades económicas del país y sobre las cuales deberá desarrollarse un proceso de difusión y capacitación en cada territorio.

Al cierre del encuentro, los participantes evaluaron de positivo el avance del proceso de implementación; intercambiaron sobre las particularidades de cada territorio y las acciones realizadas; así como, reconocieron lo valioso de este tipo de encuentro.

Se desarrolla XXV Reunión Nacional de las Oficinas de Control y Cobro de Multas



En la tarde del 21 de febrero tuvo lugar en el teatro del Ministerio de Finanzas y Precios el balance correspondiente al año 2017 de las Oficinas de Control y Cobro de Multas (OCCM).

Durante dos días Directores y Especialistas de las OCCM de todo el país debatieron y evaluaron, el comportamiento de la actividad, su importancia en el enfrentamiento a las indisciplinas sociales y contribución al Presupuesto del Estado; como parte del evento fueron aprobados los objetivos estratégicos para el año 2018.

Las provincias Granma, Las Tunas, Cienfuegos, La Habana y Pinar del Río recibieron reconocimiento por destacadas; así como los municipios de Santa Cruz del Sur, Bayamo, Majibacoa, Taguasco y La Habana del Este.

El encuentro presidido por Lina Pedraza Rodríguez, Ministra y Meisi Bolaños Weiss, Viceministra; concluyó con la colocación de una ofrenda floral ante la estatua ecuestre del Héroe Nacional José Martí en el parque 13 de marzo.

Se realiza en el Ministerio de Finanzas y Precios, Balance de Trabajo del año 2017

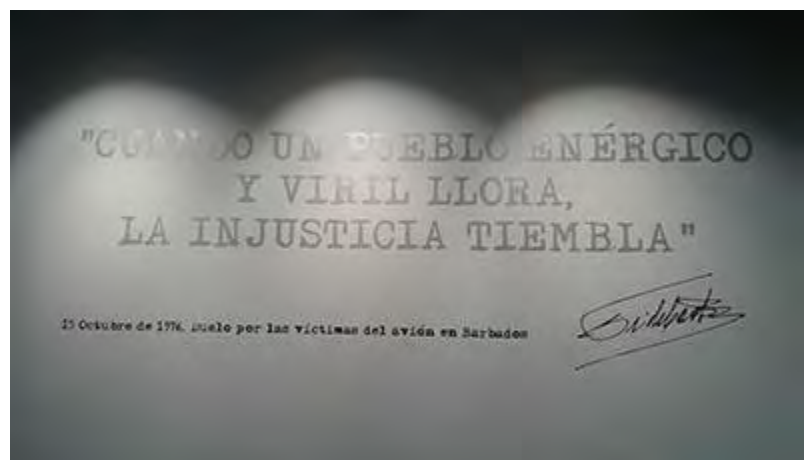
Presidido por Lina Pedraza Rodríguez, Ministra de Finanzas y Precios y Miembro del Comité Central del Partido Comunista de Cuba, se desarrolló en la mañana de hoy, el Balance de trabajo Anual del Ministerio de Finanzas y Precios, correspondiente al año 2017.

En el encuentro participaron, representantes de otros Organismos de la Administración Central del Estado, Organizaciones Superiores de Dirección Empresarial, cuadros, funcionarios, directores provinciales, representantes de las organizaciones políticas y de masas del organismo; así como de la Oficina Nacional de Administración Tributaria.

Como parte del debate realizado, se evaluó de forma crítica, el trabajo desarrollado en el cumplimiento de las tareas asignadas y se precisaron las acciones a desarrollar para el cumplimiento de los objetivos de trabajo del año.



Directores Provinciales de Finanzas y Precios, visitan Memorial de la Denuncia



Un encuentro con la historia, constituyó la visita realizada por los Directores Provinciales de Finanzas y Precios de todo el país, al Memorial de la Denuncia.

En el recorrido por las seis salas que componen la institución: La CIA y otros servicios de inteligencia, La guerra mediática, Terrorismo de Estado, Manipulación política del tema migratorio, La guerra económica, y Nuestra fuerza es la

fuerza del pueblo; los visitantes pudieron apreciar imágenes, documentos, multimedias y

objetos de valor histórico, que constituyen la obra del pueblo cubano en el enfrentamiento a las acciones imperialistas.

Esta visita formó parte del programa de trabajo de la reunión de trabajo que realiza periódicamente el organismo y donde fueron evaluados diversos temas referidos a la administración de las finanzas públicas en los órganos locales del Poder Popular.

FUENTES

Sitio Web del Ministerio de Finanzas y Precios

Perfiles de Facebook de funcionarios del Ministerio de Finanzas y Precios

AGRADECIMIENTOS

Por la colaboración para este material:

Cira María de León Gil
Frank Trujillo Contreras
Jose Enrique Mateo León
Lisset Rodríguez Tillan
Meisi Bolaños Weiss
Naibel Denytse Nuñez Vila
Solange Pérez Gómez
Vladimir Regueiro Ale
Yanexi Leyva Tuero

Resumen de las Resoluciones de este Ministerio publicadas en la Gaceta Oficial de la República o de General conocimiento (1er trimestre 2018).

Actualidad
Legislativa

LIC. YENISLEY ORTIZ MANTECÓN¹,
LIC. RANDY ARTEAGA RODRÍGUEZ²

¹Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba, yenisley.ortiz@mfp.gob.cu
Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana Cuba.

²Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba, randy.arteaga@mfp.gob.cu

RESUMEN

En esta ocasión se presentan las normas complementarias a la Ley del Presupuesto del Estado para el 2018, así como, una síntesis de las Resoluciones de este Ministerio publicadas en la Gaceta Oficial de la República o de General conocimiento correspondientes al 1er trimestre 2018.

Palabras claves: Legislación, Finanzas, Contabilidad, Precios

Resoluciones complementarias a la Ley No. 125 “Del Presupuesto del Estado para el 2018”.

*Ley No. 125 Del Presupuesto del Estado para el año 2018,
publicada en la Gaceta Oficial No. 48 Ordinaria de 29 de
diciembre de 2017.*

Resoluciones emitidas en el 2018

1. Resolución No. 5/18: Procedimiento para la elaboración de la Programación de Caja y de la Programación de Pagos de las cuentas del Sistema de Tesorería.
2. Resolución No. 14/18: Emisión de Bonos Soberanos para el financiamiento de la deuda pública hasta el límite fijado en la Ley No. 125.
3. Resolución No. 15/18: Aplicación durante el año 2018 del Impuesto por la ociosidad de tierras agrícolas y forestales a las personas naturales y jurídicas propietarias o poseedoras de tierras ociosas, que consten en el balance actualizado de uso y tenencia de la tierra de ese ejercicio económico, de los municipios de las provincias de Pinar del Río y de Cienfuegos.
4. Resolución No. 16/18: Aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Personales por el salario y otras remuneraciones que califiquen como tal, a los trabajadores contratados por las entidades autorizadas a suministrar fuerza de trabajo a concesionarios y usuarios que se establezcan en la Zona Especial de Desarrollo Mariel, y perciban ingresos mensuales a partir de los dos mil quinientos pesos (2 500,00 CUP).

Resoluciones que mantiene su vigencia al complementar procesos presupuestarios

1. Resolución No. 8/17: Metodología para la Notificación, Desagregación, Programación, Modificación y Ejecución del Presupuesto.
2. Resolución No. 9/17: Procedimiento para operar los presupuestos locales en provincias y municipios.
3. Resolución No. 14/17: Reglamento para la utilización del Fondo de Desarrollo.
4. Resolución No. 1094/17: Cierre de las operaciones de caja, correspondientes al año 2017.

Resoluciones de este Ministerio Publicadas en la Gaceta Oficial de la República o de General conocimiento (1er trimestre 2018)

Norma y fecha	Resumen	Localización
Resolución No. 3, del 9 de enero de 2018	Aprueba la Norma Cubana de Contabilidad No. 8 "Activos Fijos Intangibles" (NCC No. 8), la que se integra a la Sección II del Manual de Normas Cubanas de Información Financiera.	Gaceta Oficial No. 7 Ordinaria, del 21 de marzo de 2018
Resolución No. 4, del 11 de enero de 2018	Establece las fechas para la entrega de los Estados Financieros del Sistema de Contabilidad Gubernamental y sus notas al Ministerio de Finanzas y Precios para el año 2018.	Gaceta Oficial No. 7 Ordinaria, del 21 de marzo de 2018
Resolución No. 5, del 11 de enero de 2018	Procedimiento para la elaboración de la Programación de Caja y de la Programación de Pagos de las cuentas del Sistema de Tesorería.	Dirección Jurídica
Resolución No. 14, del 24 de enero de 2018	Emisión de Bonos Soberanos de la República de Cuba.	Gaceta Oficial No. 9 Extraordinaria, del 26 de enero de 2018
Resolución No. 15, del 24 de enero de 2018	Implementa el Impuesto por la ociosidad de tierras agrícolas y forestales.	Gaceta Oficial No. 9 Extraordinaria, del 26 de enero de 2018
Resolución No. 16, del 24 de enero de 2018	Regula el pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales por el salario y otras remuneraciones que califiquen como tal, a los trabajadores contratados por las entidades autorizadas a suministrar fuerza de trabajo a concesionarios y usuarios que se establezcan en la Zona Especial de Desarrollo Mariel, y perciban ingresos mensuales a partir de los dos mil quinientos pesos (2 500.00 CUP).	Gaceta Oficial No. 9 Extraordinaria, del 26 de enero de 2018

Norma y fecha	Resumen	Localización
Resolución No. 19, del 24 de enero de 2018	Tipos impositivos Impuesto sobre Ventas y Servicios.	Dirección Jurídica
Resolución No. 21, del 25 de enero de 2018	Procedimiento financiero para el funcionamiento de las escuelas ramales y los centros de capacitación subordinados a órganos estatales, OACE, entidades nacionales y órganos locales del poder popular.	Gaceta Oficial No. 13 Extraordinaria, del 13 de febrero de 2018
Resolución No. 44, del 13 de febrero de 2018	Establece el precio minorista a los suplementos de la Moringa.	Gaceta Oficial No. 18 Extraordinaria, del 22 de febrero de 2018
Resolución No. 55, del 24 de febrero de 2018	Aprueba los precios a la población en pesos convertibles (CUC), de nuevas producciones de tabacos, comercializados por la Empresa Mixta Habanos S.A., con destino a las cadenas de Tiendas Recaudadoras de Divisas, entidades pertenecientes al Sistema del Turismo y otras entidades económicas autorizadas a comercializar productos a la población en dicha moneda.	Publicación en la Gaceta Oficial
Resolución No. 86, del 20 de marzo de 2018	Establece el Impuesto sobre las Ventas de productos agropecuarios.	Publicación en la Gaceta Oficial