

Diagnóstico sobre el modelo de control fiscal establecido por la administración tributaria cubana

Mariuska Sarduy González

Máster en Contaduría y Finanzas. Profesora Auxiliar de la Facultad de Contabilidad y Finanzas, Universidad de La Habana, Cuba. Contacto: msarduy@fcf.uh.cu.

Resumen

En el presente, Cuba se encuentra inmersa en un proceso de actualización de su modelo económico. La política social del país se encamina a continuar preservando las conquistas de la Revolución, al mismo tiempo que se priorizan la sostenibilidad y la eficiencia del gasto público. En este contexto, los aspectos tributarios adquieren particular importancia y enfrentan complejos retos, no solo desde la perspectiva del diseño y la aplicación de un adecuado sistema tributario, sino también en la elaboración de útiles mecanismos de control para evitar el incumplimiento. El objetivo de este artículo es analizar las deficiencias atribuidas al actual sistema de control fiscal, establecido por la administración tributaria cubana. También se exponen algunas consideraciones que se deben tener en cuenta para lograr la misión fundamental otorgada a la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT).

PALABRAS CLAVE: control fiscal, incumplimiento tributario.

Abstract

At present, Cuba is involved in an updating economic model process. The country's social policy is moving towards preserving Revolution's conquests, at the same time that sustainability and efficiency of public expenditure is given priority. Within such context, taxation topics require a particular importance and face complex challenges, not only in terms of design and application of an adequate taxation system, but also in the production of a control mechanism, useful to avoid non-compliance. This paper is aimed at assessing the deficiencies due to present taxation control system, established by Cuban taxation administration. It also provides some considerations to take into account as to fulfilling Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT) most important mission.

KEYWORDS: *taxation control, taxation non-compliance.*

RECIBIDO: 18/06/2012

ACEPTADO: 28/09/2012

CLASIFICACIÓN JEL: M19

Introducción

La administración tributaria cubana tiene el reto de captar los recursos financieros para el presupuesto del Estado en la cuantía y el momento debido, según la legislación vigente. Esto debe realizarse a partir del desarrollo de dos estrategias

básicas: incentivar el cumplimiento voluntario y reprimir con eficacia el incumplimiento. De su eficiencia y capacidad gestora dependerá la adecuada aplicación de la legislación tributaria y el menor o mayor cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

El modelo de control fiscal establecido actualmente presenta limitaciones sustanciales: tecnológicas, de falta de recursos y de eficacia, ya que carece de los instrumentos apropiados y los procedimientos documentados para realizar controles extensivos; sus acciones de control están segmentadas en varias estructuras y no se ha establecido un plan único de control fiscal. Muchas veces no se conocen las razones de los incumplimientos de los contribuyentes, y en correspondencia no se aprecia una respuesta rápida y eficaz a los problemas que ello acarrea, ya sea desde la perspectiva del control o desde la asistencia y la información.

Caracterización del modelo de gestión de cumplimiento fiscal en Cuba

La Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT) surge por el acuerdo n.º 2819 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de la República de Cuba, y da cumplimiento a lo dispuesto en la Ley N.º 73 del Sistema Tributario Cubano. Su competencia como persona jurídica pública abarca, en general: la gestión, el control, la recaudación, la cobranza y la fiscalización de los contribuyentes obligados al pago de los tributos, y se extiende a la aplicación de los recargos y las sanciones que correspondan y a la solución de las reclamaciones que se presentan contra sus actos.

En mayo de 2005, y por el acuerdo n.º 80 del Consejo de Dirección de la ONAT, se identificó estratégicamente dentro de sus objetivos de desarrollo: redimensionar su proceso de gestión a partir de implementar un nuevo modelo de control fiscal, que perfeccione las estructuras y los procedimientos. Este se definió como el conjunto de acciones que debe realizar la administración tributaria para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y quedaron diferenciadas en los siguientes controles:

1. Control registral: dirigido a garantizar el completamiento y la veracidad de los atributos fiscales de los contribuyentes. Sus objetivos son revisar y actualizar el registro de los contribuyentes de las diferentes oficinas de la administración tributaria que

están vinculadas al indicador «cobertura registral».

2. Control de obligaciones: dividido en dos modalidades:
 - Control extensivo: se trata de un proceso masivo que se caracteriza por la rapidez, la masividad y la generalidad. Se dirige a actuar sobre determinados contribuyentes e impuestos. Para ello, toma como base los lineamientos de trabajo para la elaboración del plan de la economía, vinculado al indicador «cobertura control de obligaciones» y «disciplina de pago de personas naturales y jurídicas». Este tipo de control está relacionado con las estrategias a nivel del país.
 - Control intensivo: está caracterizado por la selectividad, la especialidad y la profundidad. Como política, este tipo de control es más riguroso y necesita personal de mayor calificación, ya que pretende además llegar a todos los contribuyentes.

El cuestionamiento sobre si son eficientes estos procedimientos, o no, y si está preparada la administración tributaria cubana para asumir una nueva etapa según lo previsto por el nuevo modelo económico, son aspectos que prevalecen en la polémica actual del país. No resulta casual que en el Lineamiento N.º 65 de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución se exprese la necesidad de fortalecer los mecanismos de control fiscal, que aseguren el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la preservación y el uso racional de los bienes y recursos del Estado (PCC, 2011).

Evaluación de las estrategias de actuación de la administración tributaria en Cuba

Para dar una evaluación certera referente a la eficiencia de los procedimientos actuales, se requirió, primeramente, la utilización de técnicas precisas, que incluyeron el análisis de documentos donde se establecían los objetivos de trabajo de la organización, con el fin de contrastar su cumplimiento

y lograr identificar cómo quedaban plasmados en dichos objetivos todos los aspectos referentes al control fiscal.

En segundo lugar, fue necesaria la realización de entrevistas y, finalmente, la aplicación de una técnica directa o interactiva: el grupo de discusión. El empleo de dichas técnicas aportó los resultados que se presentan a continuación:

Análisis de documentos

La ONAT desde hace algunos años ha logrado implementar un sistema de indicadores de desempeño, dentro de los parámetros de los indicadores del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), y los ha agrupado por las funciones que realizan: la fiscalización, la recaudación y la cobranza. Estos se presentan en documentos oficiales que centran el resultado del trabajo anual, y entre ellos se encuentran:

- los objetivos de trabajo,
- los informes de potenciación, y
- los informes de balance del trabajo anual de la organización.

Los documentos relacionados anteriormente se fundamentan en los indicadores de desempeño de esta organización. En su revisión se encontraron muy pocos elementos sobre el control fiscal, se reconoció en estos la falta de inmediatez y sistematicidad en el control de las obligaciones, pero no aparecen acciones específicas que permitan corregir dichas deficiencias; actuar sobre el incumplimiento, medirlo y prevenirlo no parece ser una tarea prioritaria.

A todo esto se puede añadir que se desconoce el «potencial de recaudación» en la actualidad, es decir, no se trabaja con este indicador como meta de la organización para establecer una medida de eficiencia y eficacia, cuestión que hace aún más difícil que se tenga una estimación real del incumplimiento. Además no se cuenta con datos confiables y estimaciones empíricas que ilustren la aplicación práctica de este concepto, sobre todo, como orientadores en la toma de decisiones estratégicas en términos de política y administración tributaria.

Entrevistas

Las entrevistas se realizaron a un total de 15 participantes, todos miembros de la ONAT; se consideró el tipo de organización y la experiencia tributaria cubana, que analizada desde la óptica de su inserción en la corriente actual de los regímenes impositivos internacionales es relativamente joven. Para escoger los agentes se utilizó el muestreo por subgrupos homogéneos y se entrevistó por conveniencia para dar mayor confiabilidad y credibilidad a los resultados; de ahí que los subgrupos tuvieran por la siguiente estructura:

- Directivos fundamentales (5).
- Directores del nivel central de las áreas relacionadas (3).
- Auditores y especialistas de los diferentes niveles (7).

Se confeccionó un programa para la entrevista con los principales aspectos a tratar sobre el control fiscal, y esta se desarrolló en forma de preguntas abiertas relacionadas con la evaluación del proceso de reingeniería del control fiscal, realizada a partir del año 2005 y vigente en la actualidad.

Para el procesamiento de los resultados de las entrevistas se siguió el procedimiento expuesto por Hernández Sampier (2000), y mediante el *software SPSS* se obtuvieron los resultados correspondientes a cada análisis. Se observó en todas las entrevistas realizadas a cada subgrupo la frecuencia con que aparecía cada respuesta; se eligieron los patrones generales y se clasificaron las respuestas en similares o comunes, sobre el tema investigado, referente a la evaluación del sistema de control fiscal.

De los elementos analizados surgió una conclusión esencial: el sistema de control fiscal implementado por la administración tributaria cubana no está debidamente estructurado y propicia manifestaciones de incumplimiento tributario. ¿Cuáles son sus causas y efectos? Para responder esta interrogante se recurrió a un grupo de discusión donde se involucró a la verdadera protagonista: la administración tributaria.

Grupo de discusión

En este grupo de discusión participaron solo representantes de la ONAT, un total de veinte participantes, entre economistas, contadores, abogados, informáticos, ingenieros industriales y otros profesionales. El objetivo fue identificar las causas del incumplimiento tributario a través del debate acerca de la siguiente interrogante: ¿cómo la ONAT organiza y gestiona su actuación contra el incumplimiento tributario?

Los grupos de trabajo, en lo referente al proceso de fiscalización, describieron en primer lugar todo el procedimiento establecido, según el *Manual de normas y procedimientos*; se diferenciaron entre los tres tipos de control existentes, ya explicados anteriormente, y se destacaron las deficiencias atribuidas a cada uno de ellos.

En cuanto al control registral, cuya situación se resume en la tabla 1, se señaló la existencia de serias limitaciones e insuficiencias en la práctica del registro de contribuyentes en Cuba; se destacó el hecho de que el registro se encuentra segmentado por las oficinas gestoras y no se cuenta con una base informatizada única, por lo tanto no existe acceso *on-line*.

Tabla 1. Estado de la calidad del proceso de actualización del registro de contribuyentes en el país.

PERSONAS NATURALES	PERSONAS JURÍDICAS	POTENCIAL	CON PROBLEMAS	SIN PROBLEMAS	%
33 674	2 687	2 064 788	436 361	1 628 427	78,2

Fuente: Elaboración propia a partir del informe de balance de trabajo de la ONAT (2010).

En esta situación influye un conjunto de factores internos y externos, tales como:

- Las debilidades del sistema de comunicaciones en el país que inciden negativamente en la viabilidad de establecer una base de datos única.
- El retraso tecnológico por la insuficiencia de recursos financieros.
- El carácter disperso y no automatizado del sistema de registros en el país.
- El hecho de que en el propio registro haya una segmentación genérica por tipo

de contribuyente, por lo que no se puede catalogar al registro como único; no existe una declaración censal anual obligatoria y no hay convenios generalizados de intercambio de información con otros registros.

- Las serias incongruencias entre los datos y las estadísticas del registro, que disminuyen las posibilidades de realizar valoraciones objetivas.
- En la información del registro no aparecen consignados niveles de referencia que apoyen el trabajo de supervisión de las declaraciones, ni existe información para determinar perfiles de comportamiento que permitan incrementar la calidad de todo el proceso de fiscalización, por lo que no hay información en el registro para clasificar a los contribuyentes por su riesgo y conducta de cumplimiento.

Entre las debilidades del actual mecanismo de asignación y uso del número de identificación tributaria (NIT) se puede mencionar que no es obligatoria su consignación cuando el contribuyente tiene alguna relación con el resto de la administración pública, ni cuando mantiene relaciones de trascendencia tributaria con particulares. El NIT en personas jurídicas no es común para el resto de los registros y no se utiliza activamente para imputar información; más del 20 % de los contribuyentes no tienen actualizados sus datos dentro del registro, lo que indica lentitud en el proceso de actualización y en el cumplimiento de las estrategias trazadas.

En lo referente al control extensivo, se señala como un procedimiento de reciente incorporación a la práctica de control de la ONAT, por lo que todavía no se ha reunido la experiencia necesaria para realizar un análisis –a profundidad– de su eficacia; solo se cuenta con resultados parciales. El control fiscal extensivo también necesita un sistema de información suministrada a través de terceros, y contar con la información propia que generen los controles establecidos.

Se dificulta totalizar las obligaciones a gestionar en un periodo dado, debido a las insuficiencias

Tabla 2. Disciplina de pago de personas naturales.

CONTRIBUYENTE	TOTAL A COBRAR	COBRADO EN FECHA	COBRADO FUERA DE FECHA	DISCIPLINA DE PAGO (%)
Trabajador por cuenta propia	358 039	346 814	7 195	96,9
Transportista	166 125	156 095	4 940	94,0
Arrendatario	34 359	33 819	401	98,4
Total	558 523	536 728	12 536	96,1

Fuente: Elaboración propia a partir de Informes de la ONAT(2000).

del sistema informático (SICAT); no obstante, se realizan acciones sobre el cumplimiento de las obligaciones significativas. Las acciones de control que se efectúan no son suficientes y no poseen la eficacia necesaria.

La efectividad del «control de obligaciones» se cumple en las personas jurídicas y naturales en un 82,8 % y un 76,4 %, respectivamente. El cumplimiento del indicador estuvo respaldado por 98 216 acciones con un importe de 989,4 MMP. Se desarrollaron 75 954 acciones con un alcance de 9,9 MMP en las personas naturales, y 22 262 que representaron un importe de 979,4 MMP en las jurídicas según datos aportados por los especialistas de la ONAT.

Los indicadores de las disciplinas de pago (tablas 2 y 3), en ambos tipos de personas, comprenden un universo de contribuyentes determinado, cuyos aportes influyen decisivamente en los niveles recaudatorios. Aun así, la autoridad tributaria debe gestionar y controlar otras obligaciones no comprendidas en la fuente de información de la disciplina de pago, y debe segmentar y caracterizar a los contribuyentes para ejercer un control fiscal adecuado.¹ En cuanto a la disciplina de los tributos medibles, en las personas naturales está en el orden del 96,0 % y en las personas jurídicas en el 97,6 %.

En el caso de las personas jurídicas el 0,8 % de los contribuyentes paga fuera de fecha y el 0,2 % no lo hace. En las naturales el 2,3 % realiza el pago fuera de fecha y el 1,7 % no lo hace. Como resultado, las personas jurídicas y naturales incumplidoras deben recibir una acción de control conducente al pago.

¹ Se trata de ingresos no tributarios del Estado: decomisos y confiscaciones, pagos por cambio de uso de suelos, pago por uso y disfrute de derechos reales sobre bienes de propiedad del Estado, etcétera.

Las acciones correctivas que complementan la disciplina de pago tributan al indicador de «efectividad del control de obligaciones» (ECO), y se muestra un resumen de su comportamiento en la tabla 4. Tienen diversa naturaleza en dependencia del tipo de persona, el impuesto o la infracción verificada.

A cada incumplimiento se le hace corresponder una acción, en dependencia del tributo. Estas acciones actualmente alcanzan el 70,1 % de los incumplimientos verificados en las personas naturales y en las jurídicas el 76,1 %, 85,0 % y 75,0 %; estos se consideran objetivos propuestos para lograr mensualmente. Como ya se explicó, este indicador tiene como fuente de información los incumplimientos que se verifican en los tributos que conforman la disciplina de pago. Es necesario apuntar que no todas las obligaciones a gestionar por la administración se incluyen dentro de este indicador de alcance. En el año 2011, se ejecutaron acciones en 37 809 tipos de incumplimientos con un importe de 253 MMP; sin embargo, esto no cubre la brecha de incumplimiento que experimenta la recaudación real ni contrarresta el nivel de incumplimiento verificado. Debe corregirse el hecho de que las acciones no se orientan preventivamente, sino correctivamente.

Para ofrecer una noción de cuánto representa la brecha no cubierta por el control cuando se producen incumplimientos, basta revisar las obligaciones devengadas por las personas jurídicas una vez vencido el término de pago, que acumulan hasta el mes de junio del año 2011 un total de 54,8 MMP no determinados y, en consecuencia, no exigidos, resultado que demuestra la falta de inmediatez en las actuaciones. En otras palabras, no se controla a todos los contribuyentes ni todas las obligaciones.

En cuanto al control intensivo, se describe como el que más ha ganado en la estrategia de ejecución

Tabla 3. Disciplina de pago de personas jurídicas.

UNIDAD FISCAL	PAGOS A REALIZAR (MMP)	PAGOS REALIZADOS (MMP)	PAGOS FUERA DE FECHA (MMP)	PAGOS REALIZADOS EN FECHA (MMP)	PAGOS NO REALIZADOS (MMP)	DISCIPLINA DE PAGO (%)
Total	381 946	378 282	3 930	374 352	3 664	98,0

Fuente: Elaboración propia a partir de informes de la ONAT (2000).

Tabla 4. Efectividad de control de obligaciones.

CANTIDAD DE OBLIGACIONES A CONTROLAR (PJ)	INCUMPLIMIENTOS DETERMINADOS (PJ)	% EFECTIVIDAD. PJ	CANTIDAD DE OBLIGACIONES A CONTROLAR (PN)	INCUMPLIMIENTOS DETERMINADOS (PN)	% EFECTIVIDAD PN
6 444	8 469	76,09	18 132	25 842	70,16

Fuente: Elaboración propia a partir de informes de la ONAT (2010).

y medición de la efectividad; pero aún subsisten dificultades que afectan directamente dicho proceso. Las acciones de control intensivo continúan detectando deficiencias en el cumplimiento de deberes formales, lo que denota falta de asistencia activa por parte de los administradores.

En esta etapa se seleccionan los contribuyentes para la planificación de las acciones, pues la administración no cuenta con la fuerza técnica necesaria para actuar sobre el universo de los contribuyentes activos; algunos indicadores de eficacia del trabajo de la auditoría en el mencionado periodo destacan que solo fue objeto de revisión a profundidad el 3,9 % de los contribuyentes, lo que resulta muy pobre para generar una adecuada percepción del riesgo.

En función del cumplimiento del plan de control fiscal intensivo, se llevan a cabo acciones aisladas en algunos sectores de contribuyentes o impuestos, sin otro criterio de selección que el de la frecuencia de auditoría soportada por el contribuyente, por lo que no se llega a lograr un equilibrio entre la necesidad y la aplicación de los controles extensivo e intensivo, ni se determinan los recur-

sos necesarios para su aseguramiento. En la tabla 5 se muestran algunos resultados de las auditorías fiscales

No se conciben acciones preventivas que minimicen o eliminen los riesgos que afectan el cumplimiento, y en muchas ocasiones no se conocen sus causas; a ello se suma que el plan de control no es aprobado por el máximo órgano de la dirección.

En conclusión, los resultados de la aplicación de los diferentes controles se miden de forma separada, lo que limita la conformación de perfiles por grupos o sectores de contribuyentes.

Finalmente se señalan otras deficiencias del sistema de control: la administración tributaria cubana no cuenta con un conjunto de estructuras organizativas especializadas de control fiscal presentes en otras administraciones de avanzada, tales como: las unidades especiales de lucha contra el fraude fiscal, encargadas de estudiar la dinámica del incumplimiento y establecer estrategias para su tratamiento; las unidades de fiscalización de las operaciones internacionales, dedicadas a los aspectos de control de la fiscalidad internacional; y las unidades de inteligencia fiscal, especializadas

Tabla 5. Resultados de las auditorías fiscales en 2010.

CONTRIBUYENTES ACTIVOS	CONTRIBUYENTES SELECCIONADOS (U)	PLAN DE AUDITORÍAS (U)	REAL AUDITORÍAS EJECUTADAS (U)	DETERMINACIONES (MMP)	% DE COBERTURA
Personas jurídicas: 22 646	13 779	2 759	2 988	410,5	13,2
Personas naturales: 90 252	17 914	2 633	2 694	3,0	3,0
Total: 112 898	21 693	5 392	5 682	413,5	4,7

Fuente: Elaboración propia a partir de informes de balance de la ONAT (2010).

en la identificación de información oculta sobre tramas de defraudación fiscal.

La administración tributaria cubana no posee los recursos apropiados para realizar acciones suficientes de asistencia y control. En este sentido se debe apuntar que en el último quinquenio la asignación de presupuesto a la ONAT, como unidad presupuestada, no refiere una partida presupuestaria cuyo destino sea para las acciones de inteligencia fiscal. Es por ello que cualquier planificación y ejecución tiene limitaciones considerables.

Otro aspecto a considerar es que a la ONAT se le asignaron otras funciones como la tesorería y el cobro de los efectos electrodomésticos, que requirieron grandes esfuerzos organizativos, pero que no tributaban a su razón principal y social.

La profundidad del debate destacó causas que se asociaron al incumplimiento tributario, relacionadas tanto con la disposición del contribuyente a pagar, como con la disposición de la administración tributaria a lograr que todos paguen. Se analizó, como coadyuvante determinante en Cuba, la carencia de una cultura tributaria y la ausencia de un procedimiento integrado y eficaz que permita medir y corregir el incumplimiento tributario y, por consiguiente, su efecto sobre la recaudación.

Conclusiones

Los resultados de la aplicación de las diferentes técnicas permitieron constatar fuertes deficiencias en el modelo de control fiscal establecido por la administración tributaria, en las que resaltó la presencia del incumplimiento tributario.

La revisión de documentos evidenció la necesidad de corregir el incumplimiento como un objetivo a alcanzar dentro de la organización, así como que no se desarrollan planes de lucha contra el fraude y mucho menos estudios que permitan conocer el comportamiento de los contribuyentes inducidos a evitar el pago de las obligaciones; resaltó además que las acciones de actuación son más correctivas que preventivas.

El resultado de las entrevistas destacó marcadas deficiencias en los mecanismos establecidos para ejercer el control fiscal y corregir el incumplimiento.

En el grupo de discusión quedó expresada con claridad la falta de integralidad entre los diferentes controles que forman el sistema de control fiscal existente en la actualidad.

Bibliografía

- CALERO, N. (2011): «Gestión de riesgo de cumplimiento fiscal en el control de obligaciones tributarias», Informe de Especialidad, Centro de Estudios Contables, Financieros y de Seguros (CECOFIS), Ciudad de La Habana.
- CARBALLO, F. (2011): «Metodología para elaborar e implementar planes de prevención y corrección del incumplimiento tributario en la administración tributaria cubana», Informe de Especialidad, CECOFIS, Ciudad de La Habana.
- FRANCISCO, S.L. (2004): «Análisis y propuesta de perfeccionamiento del sistema tributario cubano», maestría internacional en Hacienda Pública y Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales de Madrid.
- _____ (2009): «Generalidades de la administración tributaria», materiales de la especialidad en administración tributaria, CECOFIS, Ciudad de La Habana.
- _____ (2010): «Conferencia sobre sistemas de control fiscal en las administraciones tributarias de avanzada», CECOFIS, Ciudad de La Habana.
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R; C. FERNÁNDEZ y P. BAPTISTA (2000): *Metodología de la investigación*, McGraw-Hill Interamericana, México D.F.
- MINISTERIO DE JUSTICIA (1994): «Ley 73: Sistema Tributario Cubano», *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, Ciudad de La Habana.
- OFICINA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (ONAT) (2010): «Informe de balance de trabajo», *Gaceta Oficial de la República de Cuba*, Ciudad de La Habana.
- PARTIDO COMUNISTA DE CUBA (PCC) (2011): *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*, Editora Política, Ciudad de La Habana.