



FACULTAD DE CONTABILIDAD Y FINANZAS

CENTRO UNIVERSITARIO JOSE MARTÍ PÉREZ.
DE SANCTI SPIRITUS. CUBA

EL IMPUESTO POR LA UTILIZACIÓN DE LA FUERZA DE TRABAJO Y LOS PRECIOS DE VENTAS

M. Sc. Juan Carlos Lage Jiménez

M. Sc. Irenio Curbelo Tribicio

Autor principal: M. Sc. Juan Carlos Lage Jiménez
Centro Universitario “José Martí Pérez” de Sancti Spiritus
Ave. de los Mártires 360
Sancti Spiritus
Cuba
lage@suss.co.cu

Resumen

El trabajo aborda algunas consideraciones que explican el por qué el impuesto sobre la utilización de la fuerza de trabajo no debe incluirse en la ficha de costo de los bienes que se producen a nivel de las empresas.

Summary

The work explains the why the tax in the use of the labour force should not be included in the cost registration.

Palabras claves

Impuesto: Es una obligación para con el Estado sin recibir contraprestación de servicio o beneficio alguno.

Precios: Valor de mercado de un bien o servicio.

Introducción

Recientemente en el pasado mes de marzo hube de participar como presidente de tribunal en el evento científico denominado "*La Mujer Economista*" de la provincia de Sancti Spiritus. En el mismo fue presentado un procedimiento para elaborar ficha de costo en una empresa productora de tabaco torcido. Este procedimiento muy bien elaborado plantea que dentro de la ficha de costo hay que considerar como elemento de gasto directo el pago del impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo, lo cual motivó un debate sobre si esto era correcto o no, quedando el mismo concluido al plantearse que dicha consideración estaba legislada en la política de formación de precios en nuestro país.

Sin embargo, en lo personal, la cuestión técnica tratada desde el punto de vista fiscal no era correcta por lo que se hacía necesario dedicar un razonamiento lógico a algo que al parecer es una cuestión sencilla pero que realmente no es así por las implicaciones que genera en lo referido a la administración financiera del Estado; por tales motivos es que presentamos el siguiente trabajo.

Desarrollo

Aspectos teóricos básicos necesarios para comprender la situación problemática planteada.

Primeramente se hace necesario consultar algunas disposiciones legales establecidas en nuestro país en lo que a administración financiera del Estado se refiere y específicamente lo referido a política tributaria, lo que permitirá abordar con más claridad la razón de este trabajo, es decir, la incorporación o no como elemento de gasto en las fichas de costo el impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo,

refiérase para este caso al Decreto Ley 192 y a la Ley 73 que establecen la administración financiera del Estado y el sistema tributario en Cuba respectivamente.

Actualmente en el contexto cubano, la administración financiera del Estado se rige por el **Decreto Ley 192** de 8 de abril de 1999, el cual en uno de los por cuanto que explican su necesidad plantea:

*“ El Estado necesita de un sistema que imprima **un mayor grado de transparencia, ordenamiento y organicidad a todo proceso de planificación, ejecución y control de los recursos públicos con miras a lograr un uso eficaz y eficiente de ellos en función de los objetivos y políticas que éste defina** “.*

Para el presente trabajo el lector debe tener claro lo que significa la administración financiera del Estado, en el artículo 1 de dicho decreto se plantea que:

*“ 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 financieros públicos** y su aplicación a la consecución de los objetivos del Estado, procurando **la satisfacción de las necesidades colectivas de la sociedad** “.*

También es importante que el lector conozca los objetivos fundamentales que persigue este decreto, los cuales se establecen en su artículo 2, los cuales transcribimos a continuación:

- a) Establecer los principios para planificar, organizar, administrar, ejecutar y controlar la obtención y el uso eficaz y eficiente de los recursos financieros públicos para el cumplimiento de las políticas, los programas y la **prestación de los servicios del Estado, es decir de las entidades del sector público.***
- b) Desarrollar los sistemas que permitan **disponer de la información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público**, que posibilite la dirección, evaluación y control de la gestión de los órganos, organismos, direcciones administrativas, empresas públicas, unidades presupuestadas, uniones y demás entidades donde tenga intereses el Estado.*

En el objetivo descrito en el inciso **a** se resalta en negrita lo siguiente... **prestación de los servicios del Estado, es decir de las entidades del sector público...** Indicando que Estado y Sector Público es lo mismo, por tanto es oportuno definir en el contexto cubano como está integrado el Sector Público, el cual en el artículo 6 queda definido de la siguiente forma:

- a) *Administración Central: conformada por los órganos (excepto los locales) y organismos, unidades presupuestadas y otras entidades subordinadas a la administración central.*
- b) *Uniones, empresas del Estado y cualquier otra entidad empresarial estatal.*
- c) *Administración local: conformada por los órganos provinciales y municipales del Poder Popular, las direcciones administrativas, las empresas y unidades presupuestadas subordinadas a los Órganos Locales del Poder popular.*

Por tanto cuando nos referimos a una empresa estatal o a una unidad presupuestada o cualquier entidad estatal, nos estamos refiriendo también al Estado. Pero esto pudiera comprenderse de una manera más fácil; supongamos al Estado como el cuerpo humano, donde la cabeza y el tronco sean el nivel central, y las extremidades el resto de su composición. Ahora planteemos la siguiente pregunta ¿Un brazo, una mano, un pie, etc., es cuerpo humano? La respuesta es sí, pues constituyen una parte del mismo con una función específica y especializada para que este tenga un funcionamiento eficiente y eficaz.

Lo mismo sucede con las empresas estatales, unidades presupuestadas y resto del sector público, son una parte del Estado con una función específica y especializada para que éste tenga un funcionamiento eficiente y eficaz.

El Estado cubano para llevar a efectos el desarrollo económico y social del país cuenta con recursos financieros.



Figura 1

Estos recursos financieros están agrupados en dos subgrupos esenciales, los destinados a dar cumplimiento a las actividades de gobierno y que componen el presupuesto de ingreso del presupuesto del Estado y los destinados al fomento y desarrollo de la economía y que forman parte del plan de la economía nacional encargados de crear el producto interno bruto (PIB). Para una mejor apreciación de lo dicho se presenta la siguiente figura:



Figura 2

La fuente fundamental de los recursos financieros del Estado proviene de los recursos financieros que genera o ingresa el plan de la economía nacional (la flecha roja en la figura 2 lo indica), una parte de éste pasa al presupuesto del Estado en forma de ingresos a través del sistema tributario, siendo el impuesto el que más recursos financieros recauda.

Considere que el Estado ha dividido su dinero en dos partes o fondos esenciales para llevar la actividad de gobierno y el desarrollo económico y social del país, de forma tal que la utilización de los recursos financieros sea eficiente y eficaz, tal y como se establece en el artículo 6 del decreto Ley 192 en su inciso **a**, donde entre otros criterios dice... *planificar, organizar, administrar, ejecutar y controlar la obtención y el uso eficaz y eficiente de los recursos financieros públicos...*

Los impuestos meritan una atención particular por ser la fuente fundamental de ingresos para que el Estado logre la consecución de los objetivos que se ha trazado, estos de acuerdo a las características de su base imponible se pueden agrupar en dos grandes grupos, directos e indirectos. Los directos según el texto. Samuelson. Economía partes V-VI y VII p. 901, plantea que...*Son aquellos que se imponen directamente a individuos o a empresas, como los impuestos sobre la renta, los ingresos derivados del trabajo y los beneficios...* Al respecto el texto. Colectivo de autores. Administración Financiera del Estado Cubano. P. 129 plantea lo siguiente...*Se consideran directos aquellos impuestos que se recaudan a partir de un registro, donde se conoce la identidad del contribuyente en períodos determinados, donde este contribuyente **soporta realmente la carga tributaria** y la capacidad contributiva es apreciada de manera individualizada...* Y los impuestos indirectos, que al respecto el texto. Michael Parkin. Macroeconomía. Vol. II. Glosario. P. G10, plantea que son... *Impuesto pagado por los consumidores cuando compran bienes y servicios.* Además el texto. Colectivo de autores. Administración financiera del Estado Cubano. P. 129, plantea que... *Son indirectos los impuestos que se pagan anónimamente y de forma irregular y dispersa, por ejemplo al comprar un bien sujeto a un impuesto a las ventas. La capacidad económica es apreciada de forma indirecta y el que usualmente lo aporta **lo traslada mediante el sistema de precios al consumidor**, que finalmente se erige en el sujeto gravado...*

Los impuestos indirectos generalmente son para controlar consumo, en la ley tributaria cubana se pueden citar como ejemplos al impuesto sobre las ventas y al impuesto especial a productos.

Análisis de la problemática

La Ley No.73, Del Sistema Tributario, de fecha 4 de agosto de 1994, establece en su Título II, Capítulo X, Artículo 45, el Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, que **pagarán todas las personas** naturales y jurídicas, cubanas o extranjeras, que la utilicen.

Este impuesto a parte de su carácter recaudatorio de recursos financieros para el Estado, tiene uno especial y fundamental, el que radica en lograr eficacia y eficiencia en las entidades estatales, incentivándolas a la racionalización de la fuerza de trabajo, de forma tal que su utilización sea eficiente y eficaz, es decir, hacer que los obligados al impuesto utilicen el capital humano necesario, sin perder el incentivo de cumplir su objetivo social con la calidad pertinente.

Si el impuesto sobre la utilización de la fuerza de trabajo se considera como gasto en la ficha de costo, su objetivo de incentivación a la racionalización de la fuerza de trabajo se pierde, ya que formaría parte del precio, trasladando su pago al consumidor. Por tanto desde este punto de vista el **impuesto perdería su razón de existir** y no merita la pena su aplicación, pues lo único que haría es encarecer los productos.

Este impuesto según las clasificaciones dadas anteriormente de acuerdo a las características de la base imponible no clasifica como un impuesto indirecto y sí como un impuesto directo. Valoremos esto según lo definido en el texto Colectivo de autores. Administración Financiera del Estado Cubano. P. 129:

1. ¿Es un impuesto que se recauda a través de un registro? Si
2. ¿Se conoce la identidad del contribuyente en periodos predeterminados? Si
3. ¿La entidad soporta realmente la carga tributaria? Si
4. ¿La capacidad contributiva es apreciada de manera individualizada? Si

El trasladar este impuesto mediante el precio al consumidor va en contra de los preceptos que lo definen como un impuesto directo.

Por lo tanto debe considerarse que en la elaboración de una ficha de costo, un impuesto directo no debe incluirse como un elemento de gasto de la misma, en ella deben considerarse los recursos que se utilizarán en la creación del bien. Además

es obvio que para producir un bien no se necesita de los impuestos. *El impuesto no es un recurso es una obligación para con el Estado.*

En el texto Colectivo de Autores Administración Financiera del Estado Cubano, en su página 131 se plantea que... *Los principios impositivos son preceptos o directrices fundamentales que constituyen el basamento normativo para la ordenación de los tributos...* Más adelante plantea... *Estos principios permiten evaluar la **justeza, racionalidad y eficiencia** del ordenamiento tributario...*

Dicho texto en la página 132 recoge dentro de los principios generales el de equidad y justicia social, planteando al respecto que... *El sistema tributario **debe ser equitativo** en la distribución de las cargas fiscales entre los diferentes sujeto...*

En la Ley 73 artículo 3 se plantea que los tributos deben establecerse bajo principios, además en el se establece y define el principio denominado **equidad de la carga tributaria**, planteando que la carga tributaria debe estar en correspondencia con la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos.

Si valoramos este principio en la problemática que nos ocupa, podemos darnos cuenta que no existe **equidad de la carga tributaria**, por la siguiente razón: Las personas jurídicas no creadoras de bienes, soportan totalmente la carga tributaria del impuesto sobre la utilización de la fuerza laboral y no la trasladan mediante el precio tal y como lo hacen las empresas que si producen bienes, por tanto esta situación indica que el principio sobre la equidad de la carga tributaria no existe, haciendo que el impuesto pierda su razón de existir. Por tanto se hace incorrecta su incorporación a la ficha de costo. La ley tributaria cubana plantea que para que un impuesto exista tiene que cumplir este principio, por tanto si hacemos que el impuesto sobre la utilización de la fuerza de trabajo esté dentro de las fichas de costo para formar precios de venta, incumple dicho principio y por lo tanto debe quedar sin efecto.

Desde el punto de vista de la base imponible las personas jurídicas que producen bienes y aquellas que no producen, tienen situaciones relevantes parecidas esenciales (el hecho imponible y su base imponible), por tanto el principio de igualdad debe ser objeto de valuación. En Colectivo de Autores. Administración Financiera del Estado Cubano, página 133 al respecto plantea que... *La igualdad, a los efectos tributarios, se interpreta como que todas las personas con igual o parecidas situaciones relevantes deben recibir el mismo trato...*

De considerarse este impuesto en la ficha de costo, el principio de igualdad no se cumple, por la siguiente razón: Las personas jurídicas que no crean bienes,

soportan totalmente la carga de este impuesto, no la pueden trasladar mediante el precio a consumidores tal y como lo hacen las que sí producen, lo que crea desigualdades entre las entidades que no producen bienes y las que sí producen, ya que las primeras si soportan la carga impositiva del impuesto y las segundas no, pese a tener **iguales o parecidas situaciones relevantes**, tal y como se observa en lo referido al hecho imponible y base imponible, elementos básicos para determinar la carga impositiva a la que se está obligado bajo la ley tributaria con el Estado.

La ley tributaria cubana plantea que para que un impuesto exista tiene que cumplir este principio, por tanto si hacemos que el impuesto sobre la utilización de la fuerza de trabajo esté dentro de las fichas de costo para formar precios de venta, incumple dicho principio y por lo tanto debe quedar sin efecto.

Los precios generalmente se forman mediante la suma del costo unitario más el margen comercial que se establece en la política de precio. Si el impuesto forma parte del costo unitario, cuando se aplique el margen comercial para formar el precio, una parte de dicho margen comercial le corresponde al impuesto, ejemplo, supóngase que el margen comercial es del 20%, o sea \$0.20 por peso de costo unitario, si dentro de la ficha de costo el peso del impuesto en el total de gasto que recoge dicha ficha es del 15% y se realiza un prorrateo para conocer cuanto de margen comercial le toca al impuesto a partir del peso de este dentro del gasto total de la ficha (15%), se tiene que es de $\$0.03 = 0.20 \times 0.15$. Lo anterior indica que el impuesto no solo se recupera al trasladarse al precio del producto, si no que genera ganancias. Por lo tanto desde el punto de vista financiero a la empresa le es negocio incrementar fuerza de trabajo y salario, fundamentalmente si se tiene un mercado sin competencia. Si esto es así, la necesidad de un impuesto que permita incentivar la eficiencia y eficacia en la utilización de la fuerza laboral se pierde y por lo tanto su razón de existir.

Sin embargo esto también genera dificultades económicas y sociales, en el primer caso no hay transparencia informativa en cuanto al monto del PIB, ya que una parte de él es impuesto. Para comprender esto, sigamos con el ejemplo anterior, si el impuesto representa el 15% del total de gasto de la ficha de costo, entonces dentro del costo unitario (\$1.00) va a ser igual a \$0.15. Si a esta cantidad se le suma lo que le corresponde de margen comercial se tiene un monto de $\$0.18 = 0.15 + 0.03$, este valor es la parte que le corresponde al impuesto dentro del precio, representando el 15% de dicho precio (en nuestro ejemplo). Si el PIB de nuestra suposición fuese de \$1.20,

entonces el 15% del PIB sería impuesto. Indicando un PIB adulterado. Por tanto si se considera el impuesto se afecta el PIB en valores. Si esto es así no se logra lo planteado en el segundo por cuanto del Decreto Ley 192 que plantea... *El Estado necesita de un sistema que imprima **un mayor grado de transparencia**, ordenamiento y organicidad a todo proceso de planificación, ejecución y control de los recursos públicos con miras a lograr un uso eficaz y eficiente de ellos en función de los objetivos y políticas que éste defina...*

Además, analizándose lo planteado en el segundo objetivo de la administración financiera del Estado cubano que entre otro dice... **disponer de la información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público, que posibilite la dirección, evaluación y control de la gestión de los órganos...** No se logra totalmente.

La situación anterior puede generar efectos financieros que pudieran estar vinculados a esta problemática, por ejemplo, hacer mover dinero del Estado de los fondos de su Presupuesto hacia los fondos del plan de la economía nacional mediante transferencias. Supóngase el caso de la leche fluida que se vende a la población, la cual tiene un precio por debajo al que le corresponde según la ficha de costo, esa diferencia de precio se cubre con los fondos del Presupuesto del Estado para que la empresa no vea afectada sus utilidades. Sin embargo, si el impuesto sobre la utilización de la fuerza de trabajo deja de incorporarse a la ficha de costo, el financiamiento del precio de la leche pudiera ser menor, liberándole efectivo, el que pudiera utilizar el Estado para otros fines. Esta consideración es válida para otros efectos similares que pudieran existir.

El lector debe conocer que en una ficha de costo generalmente el salario es uno de los gastos más representativo, en ocasiones puede llegar al 50%, lo que implica que el impuesto no es un gasto pequeño al considerarse dentro de la ficha de costo, tenga en cuenta que su gravamen generalmente es del 25%. Asumamos un costo unitario de \$1.00, si el gasto de salario fuera el 50 % indicaría \$0.50 dentro del costo unitario, si le aplicamos un gravamen del 25% tal y como lo establece la ley tributaria cubana, tenemos que el impuesto dentro de la ficha de costo es igual a \$0.125, si se conoce que de salario se tienen \$0.50 y le sumamos \$0.125 de impuesto genera un total de \$0.625, quedando del costo unitario para el resto de los productos \$0.375. Supóngase que el resto de los recursos que componen el gasto de la ficha de costo sean 4, si repartimos a partes iguales el resto del costo unitario (0.375), se tiene

que a cada uno le corresponde un monto de \$0.09, observe que este valor es muy inferior al que genera el impuesto (\$0.125). Si esto fuera válido para el ejemplo de la leche, y asumiéramos que el costo unitario del litro de leche fuera de \$1.00, indica que al venderse un litro de leche el estado tiene que transferirle a la empresa \$0.125, sin en un año la venta de leche fuera de un millón de litros, el Estado por este concepto transferiría del presupuesto del estado al plan de la economía nacional un monto de \$125000. De no considerarse este impuesto en la ficha de costo, este dinero se liberaría para otros gastos.

Las dificultades sociales se reflejan en las capas de más bajos ingresos, al soportar una carga impositiva que no le corresponde a través de los precios que en su conformación tienen incluido el impuesto sobre la utilización de la fuerza de trabajo, todo lo cual hace que no se logre en su totalidad el segundo por cuanto de la Ley 73 que establece el sistema tributario en nuestro país, el cual plantea entre otras cosas... proteger las capas de mas bajos ingresos... Además no se logra cumplir cabalmente lo recogido en una de sus partes lo que plantea la definición de administración financiera del Estado dada en el Decreto Ley 192, que entre otras consideraciones dice... *la satisfacción de las necesidades colectivas de la sociedad...*

Estas dificultades se acentúan aún más si se tiene en cuenta que el precio minorista que es el que afecta a la población para pagar el consumo de bienes y servicios, parte del precio mayorista, que es al que nos hemos referido durante todo el análisis practicado.

Conclusiones

En el contexto cubano y dentro de lo establecido en la Ley 73, Sistema Tributario Cubano, el impuesto sobre la utilización de la fuerza de trabajo es un impuesto directo, por lo que su carga tributaria debe ser soportada por el agente económico que da paso a la aplicación de este impuesto y la misma no puede ser trasladada bajo ningún concepto, ya que tal acción haría que la Ley no se cumpla.

Bibliografía

Ley 73. Sistema tributario cubano.

Decreto Ley 192. La administración financiera del Estado Cubano

Samuelson Paúl. Economía partes V-VI y VII

Michael Parkin. Macroeconomía. Vol. II