

Venezuela
hoy / 14

Una propuesta
Tributaria para
Venezuela

Carmen Cancela Rey

CARMEN CANCELA REY

Contador público egresado de la Universidad Católica Andrés Bello posee una especialización en la Universidad Politécnica de Madrid Cepade en materia tributaria. Es socia de la firma Espiñeira, Sheldon y Asociados con una amplia experiencia en la materia tributaria local e internacional.

CEDICE

El Centro de Divulgación del Conocimiento Económico **CEDICE**, es una asociación civil sin fines de lucro, cuyo objetivo central es la divulgación del pensamiento económico y político que otorga prioridad a la libre acción de la iniciativa individual y al análisis de la organización y las condiciones que permitan la existencia de sociedades libres.



Una propuesta tributaria para Venezuela

Carmen Cancela Rey

El Centro de Divulgación del Conocimiento Económico "CEDICE" tiene como objetivo principal la búsqueda de una sociedad libre, responsable y humana. Las interpretaciones, ideas o conclusiones contenidas en las publicaciones de CEDICE deben atribuirse a sus autores y no al instituto, a sus directivos, a su personal académico o a las instituciones que apoyan sus proyectos y programas. CEDICE considera que la discusión de las mismas puede contribuir a la formación de una sociedad basada en la libertad y la responsabilidad. Esta publicación puede ser reproducida, parcial o totalmente, siempre que se mencione el origen, autor de la misma y sea comunicado a nuestra institución.

Una propuesta tributaria para Venezuela

Autor: Carmen Cancela Rey

© 2004, Espiñeira, Sheldon y Asociados

Todos los derechos reservados

ISBN: 980-6073-76-2

Depósito Legal lf: 53520043401073

Diseño de la portada: Echo Creativo, C.A.

Diagramación electrónica: Dayana Lozano

Impresión: Italgráfica, S.A.

CEDICE

Centro de Divulgación del Conocimiento Económico
Av. Andrés Eloy Blanco (Este 2), Edificio Cámara de Comercio de Caracas,
nivel Auditorio, Los Caobos, Caracas
Teléfonos: 58212-5713357 master Fax: 58212 5760512
Web Site: <http://www.cedice.org.ve> Email: cedice@cedice.org.ve

Índice

Presentación	5
Introducción	9
 La Constitución Nacional y el sistema tributario en Venezuela	11
La equidad y la neutralidad en materia tributaria	19
Tribunales tributarios	24
La administración tributaria y la actuación del funcionario	25
La excesiva carga administrativa para el manejo de tributos	30
Los tributos que no se ven	32
La competencia fiscal	33
Los cambios propuestos a la normativa	34
El sistema tributario venezolano: búsqueda de uniformidad	35
Las normativas tributarias vigentes: la propuesta de cambio	38
Del impuesto al débito bancario	38
Del impuesto sobre la renta	41
En materia de impuesto al valor agregado	48
Conclusiones generales	51
Otras consideraciones	52

PRESENTACIÓN

Para poder vivir civilizadamente, toda sociedad necesita tener gobierno. Para poder financiarlo, necesitamos un sistema impositivo. Tal hecho no se puede perder de vista, pero tampoco el que, paradójicamente, los impuestos tienden a reducir lo que tanto necesitamos, como puede ser la motivación a la inversión y al trabajo. Sin moderación impositiva, ni las empresas ni la economía del país pueden funcionar consistentemente.

Es por ello que no sólo es muy importante que el dinero recaudado a través de impuestos se gaste con el mayor cuidado y eficiencia posibles, igualmente importante es que las cantidades y las maneras de cobrar los impuestos sean las más razonables para los gobernados. Esto es de crucial importancia en un país rico, pero mucho más todavía lo es en un país donde la pobreza campea.

Todas las sociedades, pueblos o naciones del mundo tienen un origen de total pobreza. En cuanto algunas de ellas se fueron haciendo productivas y fueron creando y acumulando riquezas, pudieron optar, para bien o para mal, por tener un gobierno pequeño o uno cada vez más grande. Si bien esto parece lógico, lo contrario difícilmente puede ocurrir. Un país pobre que por una razón u otra haya logrado un gobierno grande, nunca podrá prosperar como quienes primero produjeron y después prefirieron ampliar el tamaño de su gobierno.

En nuestro país se ve con demasiada frecuencia al Estado como un dispensador de mercedes, y se piensa muy poco en la manera como se financia. Este pensamiento tan generalizado como falaz es factor fundamental del atraso económico que sufrimos todos.

Otro mito muy arraigado es que el gasto de gobierno es insuficiente; los impuestos, excluyendo aquellos que vienen de la actividad petrolera, son mínimos, apenas suman alrededor de 10% del producto de toda la economía (20% si incluyéramos petróleo), cuando en otros

países desarrollados éstos suelen estar entre 30 y 55%. Se cree, equivocadamente, que no hay gasto de gobierno suficiente porque no se ha logrado cobrarle impuestos a la población.

En Cedice nunca hemos aceptado este argumento. Hemos sostenido que no es lo mismo gravar con impuestos a gente altamente productiva que a gente poco productiva. Que no es lo mismo cobrarle impuestos a las empresas que producen los bienes y servicios, que gravar a sus accionistas. Que a quien tiene ingresos típicos de un país desarrollado se le puede cobrar impuestos cada vez que compra comida u otros bienes y servicios fundamentales, pero que no es razonable que se peche con impuestos a gente que no tiene vivienda digna y tampoco ingresos que le permitan comprar los alimentos que necesita.

En nuestro país es mucho lo que pudiera cobrar el fisco que no logra cobrar, precisamente porque muchos de los impuestos son demasiado elevados (tanto en su cuantía en dinero como en su carga administrativa) para nuestro medio.

La mayor prueba de esto lo vemos en la desproporcionada economía informal que tenemos, verdadero desastre que nos avergüenza. El comercio ilegal que campea se debe a muchos factores, pero, por mucho, uno de los principales son las numerosas cargas tributarias y administrativas relacionadas con los tributos. Quien de alguna manera logra eludir toda o la mayor parte de los impuestos que gravan el consumo y la producción, le lleva demasiada ventaja en el mercado al que cumple con ellos. Por eso, quienes pagan todos sus tributos—lamentablemente— van desapareciendo, pues los consumidores tienen mucho que ganar negociando con los ilegales. Hemos caído en un horrible círculo vicioso: los ilegales venden mucho más barato que los legales. Estos últimos tienden a sucumbir ante la competencia desleal, no hay gobierno que cobre impuestos, y la sociedad entera se va hundiendo en medio de mayores problemas de salud, de criminalidad, de circulación, de menores ingresos. En fin, cada día se amplía un mundo donde la ley no llega.

Tenemos el problema de “maneras” de cobrar que la experta Carmen Cancela explica en detalle. La autora acertadamente piensa que algún día Venezuela querrá transitar la vía del desarrollo perdida desde alrededor de 1978, y promover empresas eficientes capaces de competir en el mundo. Cancela pone de relieve las mayores fallas de nuestro sistema impositivo, con la esperanza de darle luces a quienes quieran modificar el sistema de financiamiento del gobierno, por uno mucho más sencillo y racional que logre obtener ingresos para el fisco y que, simultáneamente, pueda presentarse ante los venezolanos y ante el mundo como uno muy atractivo para la inversión y para el trabajo en las áreas más diversas.

En nombre de Cedice, es para mí un gran honor presentar este trabajo.

Vladimir Chelminski
Consejo Asesor CEDICE

INTRODUCCIÓN

Los temas tributarios siempre generan altos niveles de discusión y evaluación, dado que afectan de forma directa el flujo de caja de los contribuyentes. En la antigua Grecia los tributos no se podían imponer como obligación porque atentaban contra el principio de la libertad, en consecuencia, eran voluntarios y con fines exclusivamente colectivos. Hoy en día se ha aceptado el poder de imperio del Estado para establecer tributos y quizás el aspecto más relevante cuando se evalúa este tema es el relacionado con la racionalidad de la carga tributaria y su percepción desde el punto de vista del contribuyente y la administración tributaria.

En Venezuela la carga tributaria es percibida como alta por el contribuyente. Sin embargo, la administración tributaria considera que es baja y señala que los niveles de evasión y elusión llegan a porcentajes alarmantes.

La mayoría de las reformas tributarias de nuestro país se acompañan de una larga exposición de motivos que se enfoca en el déficit fiscal. Por ejemplo, la del año 2000 establecía que el déficit fiscal de ese año era de 1,78% del PIB, y si se excluían los ingresos petroleros superaba el 12%; por ello se demandaba una elevación de la carga tributaria no petrolera del país, para hacerla comparable con la registrada por otros países de economías similares a la venezolana.

El objetivo de este trabajo es evaluar por qué el contribuyente percibe como alta la carga tributaria, cuáles son los motivos estructurales de los niveles tan elevados de evasión y elusión, y cómo un nuevo proyecto integral de reforma tributaria contribuiría en un incremento saludable de la recaudación, creando posibilidades de crecimiento económico para el país, elemento fundamental para el desarrollo integral de la sociedad.

La Constitución Nacional y el sistema tributario en Venezuela

La gestión fiscal se encuentra regida por los principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio. A tales efectos, los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios.¹

El sistema tributario debe procurar la justa distribución de la carga pública, atendiendo al principio de capacidad económica de los contribuyentes, la progresividad, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida, todo ello basado en la existencia de un sistema eficiente de recaudación de los tributos.² En consecuencia, el tributo, que es la base para cubrir la carga del Estado, debe ser recaudado de manera eficiente. Se entiende que el Estado debe mantener un presupuesto controlado e igualmente eficiente, de forma que los tributos recaudados sean suficientes para cubrir las necesidades planteadas, y que al mismo tiempo los planes y proyectos propuestos por el Estado estén conformes con una estrategia de mediano y largo plazo que genere crecimiento económico sostenido y sea viable como concepto general en la población.

El fisco nacional ha dependido de manera significativa de los ingresos por concepto del petróleo. Mientras los precios del crudo se mantienen en niveles elevados, los presupuestos nacionales presentan un balance positivo y la economía da muestras de crecimiento. Sin embargo, la inestabilidad y rigidez del ingreso petrolero, y la necesidad creciente de recursos para mantener el aparato del Estado, ha hecho que se incremente la presión tributaria mediante el establecimiento de nuevos tributos diferentes al impuesto sobre la renta, y de fuertes mecanismos de percepción y retención en la fuente, lo cual origina distorsiones en la determinación total de la carga tributaria.

¹ Constitución Nacional, 1999. Artículo 311.

² Constitución Nacional, 1999. Artículo 316.

En tal sentido, la Comisión de Estudio de Reforma Fiscal del año 1983, planteaba que la baja presión tributaria se fundamentaba en el hecho de que los ingresos petroleros mantenían la creciente estructura del Estado, y si bien es cierto que la evasión fiscal era notoria, se estaban efectuando los esfuerzos necesarios para reducirla mediante un sistema de modernización de la administración tributaria y simplificación de la normativa aplicable a esta materia. Puede concluirse que el Estado venezolano se ha financiado, fundamentalmente, con el producto de la renta petrolera, lo cual ha representado un impacto significativo en el comportamiento cultural tributario de los venezolanos.

Por otro lado, la evasión es un aspecto relacionado con la percepción de la carga tributaria y al mismo tiempo relacionada con la administración de los recursos por parte del Estado. En tal sentido, se afirma que los tributos, y en especial el impuesto sobre la renta, es un tributo que debe pagarse al Estado, y que éste no tiene una compensación económica directa para el contribuyente. Es decir, usted debe pagar el tributo y punto. Sin embargo, el tributo se origina como consecuencia del fruto del trabajo en su definición más amplia, por lo que se paga como resultado de las rentas obtenidas por el contribuyente, y si se está en la obligación de mantener al Estado por esta vía, también debe existir una contraprestación, al menos indirecta, por parte del Estado, para quien paga sus tributos. El Gobierno debe cumplir con sus obligaciones constitucionales de proporcionar mejoras en la calidad de vida, a través de más infraestructura, seguridad y educación, que sólo se logran cuando hay un crecimiento económico sostenido.

No puede negarse que la corrupción dilapida de manera sistemática los recursos de la nación. Sin embargo, la actuación pasiva del contribuyente, quien se contenta con el simple hecho de no pagar sus tributos como medida reaccionaria ante la ineficiencia del Estado, no es la solución a los problemas de corrupción. Este círculo vicioso es probablemente uno de los errores fundamentales de la cultura de valores venezolanos, que clama por un cambio de mentalidad.

Debe generarse un sistema tributario eficiente que incentive al venezolano, en general, a contribuir con los tributos, siendo parte de un esquema formal de la tributación, para que simultáneamente aprenda a solicitar rendición de cuenta a los mandatarios que selecciona por la vía democrática del voto. De mantenerse el sistema actual en el cual sólo una minoría tributa, no se origina una identificación entre el contribuyente y el ente regulador y, en consecuencia, se mantendrá el sistema pernicioso que impera en la actualidad.

En este sentido debemos recordar algunas frases: "¿Qué nos pasó?, ¿cómo llegamos aquí?", y algunas de las respuestas son nuestro pobre desarrollo institucional y el hecho cierto de que culturalmente el bien de todos no es de nadie, por lo que no sentimos necesidad de solicitar gestión y resultados, ya que no estamos involucrados en la definición de estrategias ni en los efectos financieros que origina la recaudación tributaria.³

Cuando socialmente aceptemos que todos, ricos y pobres, debemos pagar tributos sin ningún tipo de discriminación y en iguales condiciones, quizás empecemos a involucrarnos con las decisiones que afectan el desarrollo económico del país y tomemos una actitud más participativa en la lucha contra la corrupción, el soborno y la mala administración de los recursos de la nación.

El tributo en sí mismo no genera riqueza, por lo que no debe considerarse como una fuente para lograr crecimiento económico. Siempre se ha indicado que el tributo tiene por objeto la distribución apropiada de las riquezas, de forma tal que los más ricos contribuyen para que los pobres reciban la cuota parte que les corresponda. Esto es, en esencia, una falacia y la prueba no son más que los acontecimientos históricos. La forma efectiva de luchar contra la pobreza es incentivando el aparato productivo, logrando incrementos en la tasas de empleo y reduciendo los niveles de corrupción y soborno.

³Comentarios generales tomados del libro *Un sueño para Venezuela*.

Hay muchos ejemplos históricos que nos demuestran que los impuestos no son sinónimo de riqueza, pero vamos a mencionar sólo uno, la antigua Roma. La caída del Imperio romano puede asociarse a diversas causas, una de ellas el vasto territorio conformado por poblaciones culturalmente disímiles, que no lograron integrarse a la unidad del Imperio. Otra causa está asociada a falta de sistemas de comunicación que inevitablemente eran a caballo o a pie, lo cual requería de un número considerable de días para la toma efectiva de las decisiones y el envío de instrucciones. Pero, sin lugar a dudas, el más relevante fue la debilidad administrativa del Imperio, que oprimió a la población con tributos elevados, saqueó las secciones más prósperas del país sin que las mismas recibieran en contraprestación un beneficio comprable. El derroche, el fraude, un excesivo costo en inversión de obras públicas, y una política de ayuda al ciudadano romano que consistía en distribuir trigo gratuito a las masas, hizo que la recaudación tributaria simplemente fuera insuficiente ante las necesidades crecientes de un gobierno que fue progresivamente eliminando al sector productivo. La falta de patriotismo, la disminución del interés por la "cosa pública" y la ausencia de integridad política originaron una disminución alarmante del campesino libre, llevándolo a una condición de servidumbre, reduciendo el poder de compra en general y de esta forma destruyendo la columna vertebral de la sociedad económica romana, representada en la clase media. Debido al abandono del aparato productivo, las actividades económicas fueron controladas por el Estado, acabando con la iniciativa privada, y dándole a pequeños grupos acceso a beneficios económicos ante una mayoría empobrecida y reducida al nivel de esclavos. De esta forma, se incrementó la inflación, y la moneda fue envilecida, especialmente a partir del siglo III después de Cristo.⁴

Este ejemplo nos demuestra la importancia de un sistema armónico. El gasto público debe ser controlado de forma eficiente, usando para ellos los procedimientos de control de gestión y presupuesto. Así, el tributo también se torna eficiente y el contribuyente

⁴ *Historia de la economía del mundo occidental*. Barnes, 1980.

recibe la contraprestación esperada. El sistema tributario debe ir en sintonía con el principio de la propiedad privada, e incentivar la acumulación de capitales individuales. Por otro lado, no debe pecharse la eficiencia; todo lo contrario, si un contribuyente ha sido eficiente, no parece democrático ni productivo que se le quiten sus ganancias para cubrir un gasto público creciente, que no ha reducido los índices de pobreza y desempleo. Las presiones tributarias excesivas, que no tienen una contraprestación notoria en beneficio del sector productivo, y un sistema legal que regula para las minorías tratando de protegerlas en perjuicio de la generalidad, obstaculiza el progreso económico.⁵

Debe recordarse que cada jornal público es un jornal privado que se ha perdido. Detrás de una gran obra ejecutada por el gobierno deben verse las cantidades de obra e infraestructura que son ejecutadas por la mano de obra privada. Siempre tiende a olvidarse que los tributos salen de la renta de los privados, y que si se quedan en manos de éstos, pueden continuar creciendo, dando más empleos y asegurando una economía estable. Entonces: ¿Por qué quitarle a los privados sus beneficios vía tributo para entregarlo a un Estado? La respuesta a esta pregunta ha sido siempre "la causa pública", pero esta causa es una verdad a medias, pues detrás de ella hay más intereses particulares que públicos, y por ello es que el Estado debe racionalizar su estructura y asegurar simples reglas de juego, para que los capitales privados se inviertan de forma productiva, en búsqueda de crecimiento económico sostenido, en beneficio de la sociedad de un país en general.

Siempre se ha pensado que los impuestos tienen como objeto final distribuir riquezas, y por ello se les quita recursos a los más ricos para dárselos a los más necesitados. Este planteamiento es realmente loable pero poco realista. No hay pobres viviendo mejor a causa de los impuestos, y ciertamente en aquellos países desarrollados donde se

⁵ L. von Mises, *Human Action*, 1949; "Los defensores de los impuestos elevados son sinceros oponentes de los monopolios, sin embargo, si los impuestos fueran menos elevados, y especialmente si los beneficios no distribuidos estuviesen libres de gravamen fiscal, surgirían nuevos negocios que competirían activamente con los monopolios establecidos".

implementó un esquema de ayuda a los pobres, en la década de los setenta, los resultados finales de tales prácticas fueron más pobres, con impuestos elevados. Un planteamiento en el cual el Estado se concentre en solucionar el problema de los pobres, mediante la sustracción de recursos a los sectores productivos, nos trae como consecuencia un Estado ineficiente y una economía en decadencia.

Con este análisis podemos concluir que si bien es plausible lo planteado en la Constitución Nacional vigente, resulta inviable en la práctica. Sin embargo, estos conceptos son muy populares, ya que las poblaciones de bajos recursos centran sus esperanzas en el hecho de que van a recibir prosperidad a través del gobierno de turno.

Es por ello que debemos evaluar las dos caras de la moneda ante estos discursos populistas. Es perentorio encontrar un lenguaje sencillo para explicarle a la población que una mejora de su condición de vida no se va a originar por un mandato constitucional, por un incremento de los tributos o por quitarle algo al rico, para dárselo al pobre, sino que la riqueza se va a originar mediante el impulso de la capacidad creativa de la sociedad, es decir, generando un ambiente de libre mercado, y condiciones favorables para las inversiones nacionales mediante el incremento del ahorro.

En materia tributaria, hay dos factores vitales, uno está relacionado con el esfuerzo que debe realizar el contribuyente para cancelar sus tributos y el otro está vinculado, como ya se indicó, a la distribución equitativa de la carga tributaria. A tales efectos, la distribución debe efectuarse según la capacidad económica de cada contribuyente, siendo éste el factor de discordancia. Supongamos dos empresas iguales, destinadas al mismo ramo de negocios, sin embargo, una de ellas es ineficiente y genera una renta financiera menor, mientras que la otra, más eficiente, cuidadosa de sus esquemas de ingresos y costos, genera una renta financiera superior. En consecuencia, la empresa eficiente será pechada con un mayor impuesto a la tasa del 34%, ya que logró una renta positiva, y la empresa ineficiente será pechada, igualmente con la misma tasa del 34%, pero sobre una renta inferior, debido a que

su renta financiera fue menor. Es posible que las normas del libre mercado, con el paso del tiempo, eliminen a la empresa ineficiente, sin embargo, desde el punto de vista tributario esta ha obtenido un beneficio.

Pongamos lo expresado en un ejemplo numérico:

	Empresa eficiente	Empresa ineficiente
Ingresos brutos	1.000.000	1.000.000
Costos de producción	500.000	800.000
Gastos en general y otros	150.000	150.000
Renta neta		
Antes de ISLR	150.000	50.000
Gasto de ISLR	51.000	17.000
Renta neta		
Después de ISLR	99.000	33.000

La empresa eficiente paga un impuesto adicional de 34.000 (51.000-17.000) por su eficiencia en los costos de producción, de hecho la relación del gasto de impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de la empresa eficiente, el efecto de impuesto es 5,1% del ingreso bruto, mientras que para la empresa ineficiente representa el 1,7% de lo indicado.

Por este motivo es que el concepto de capacidad económica es un principio fundamental en la definición de los tributos. En tal sentido, la capacidad económica siempre se ha definido como: "La fuerza económica calificada, tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo, expresión de la renta que el contribuyente posee".⁶

⁶ Loris Tosi: *Efectividad, aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva*; 2001.

Los diferentes tribunales que tratan la materia tributaria señalan que no se pueden gravar hechos ficticios o interpretar supuestos que no ocurren en el campo económico. De esta forma, se concluye que la renta puede gravarse de diferentes formas, pero el factor fundamental es no agotar a la fuente generadora del ingreso. Sin embargo, la eficiencia o ineficiencia que presenten las empresas no es tomada en consideración, ya que el objeto final es gravar una renta neta, una transacción bancaria, o la compra de bienes y servicios.

Desde el punto de vista conceptual, la empresa ineficiente tiene efectivamente una menor capacidad contributiva, producto de sus ineficiencias, sin embargo, las leyes no toman en consideración estos conceptos. Es importante que la capacidad contributiva se defina en términos más amplios, de forma que no sean pechadas con mayores impuestos las empresas eficientes. En consecuencia, a pesar de que el impuesto sobre la renta es sin, duda alguna, la forma más eficiente de tributar, deben evaluarse los mecanismos a implementar con el objeto de evitar las situaciones planteadas. Es posible que otro tipo de impuestos complementarios permita evaluar no sólo la renta neta, sino otros factores comparativos con los que se pueda equiparar a las empresas y mantener una carga tributaria uniforme en los casos de empresas eficientes o ineficientes, según lo planteado.

Este concepto es difícil de implementar, pues de hecho, como se indicó, la idea es gravar los ingresos netos, es decir, los ingresos totales, menos los gastos necesarios para producirlos; sin embargo, las legislaciones tributarias han reconocido la procedencia de deducción anticipada de una serie de gastos relacionados con el desarrollo o implementación de nuevas tecnologías, de mantenimiento, modernización y transformación, de forma de considerar los efectos de las inversiones futuras que deberán realizar los contribuyentes para mantener sus niveles de competitividad en el mercado.

Por otro lado, no siempre los ingresos totales obtenidos representan flujos de caja reales, pues en algunos casos el volumen de cuentas por cobrar puede ser elevado, mientras que los pasivos deben

cancelarse puntualmente. Por ello es vital que exista una proximidad razonable entre el momento en que se genera el ingreso y el momento en que debe cancelarse el tributo correspondiente, ya que dicho tributo representa una erogación real del flujo de caja, y su no cancelación oportuna origina sanciones e intereses por montos superiores al valor de financiamiento en el mercado. En Venezuela la declaración de impuesto sobre la renta debe presentarse y pagarse a los tres meses del cierre del ejercicio fiscal. Si consideramos en general que, en promedio, la rotación de cartera puede tener una duración de 190 días, las cobranzas de los meses de octubre, noviembre y diciembre se recibirán en los meses de mayo y abril. Asimismo la declaración de impuesto al valor agregado es mensual, en consecuencia, una factura que se demore 120 días, el impuesto correspondiente será cancelado en el mes siguiente a su emisión.

Ante esta situación, y atendiendo precisamente al principio de capacidad económica, que considera la relación que debe existir entre el pago del tributo y su fuente generadora, puede plantearse una revisión de los períodos de pago de los tributos para adaptarlos a las realidades financieras del país.

La equidad y la neutralidad en materia tributaria

Al analizar la materia tributaria debemos evaluar la posición de Venezuela como país importador de capitales y necesitado de nuevas tecnologías. De alguna forma, todos hemos anhelado y suspirado por la inversión extranjera, olvidando a veces la necesidad que se tiene de la inversión nacional. Ello, aunado al hecho de la inestabilidad económica y el cambio de reglas continuas en los diferentes sectores económicos, ha hecho que nuestra inversión nacional sea la menor posible, y que los capitales ubicados fuera del territorio nacional representen una cifra considerable.

Sin embargo, en materia tributaria debe privar el principio de la equidad y la neutralidad, es decir, que todos los inversionistas, independientemente de su condición de nacionales o no, deben tener el

mismo tratamiento tributario. Los impuestos sobre las ganancias de capital no deben afectar la localización de las inversiones que tendrían lugar en ausencia de los tributos.

De esta forma, el impuesto debe tener un impacto de cero en la forma como las inversiones se ubican en los sectores productivos. En el caso de Venezuela, como país preferentemente importador de capitales, la legislación tributaria debe asegurar que la rentabilidad marginal de las inversiones en el país, comparada con la de otros países, sean iguales, y que los capitales extranjeros tengan la misma condición de competitividad con los capitales locales; al mismo tiempo, debe crear condiciones favorables para los capitales nacionales en el extranjero.

En materia de impuesto sobre la renta, no hay duda de que Venezuela ha dado pasos importantes, primero al modernizar la legislación y adaptarse a los nuevos conceptos internacionales, incluyendo la normativa de precios de transferencia y, en segundo lugar, al firmar una serie de tratados de doble tributación que eviten la doble imposición internacional, favoreciendo al capital extranjero en el desarrollo de las actividades relacionadas con la transferencia de productos y servicios hacia el país. Esto nos da una ventaja comparativa con el resto de los países de la zona.

Sin embargo, el interés de un país no es simplemente recibir una serie de productos y servicios, sino que las inversiones, tanto nacionales como extranjeras, generen nuevas fuentes de trabajo, estableciendo sus operaciones en el país. En tal sentido, la normativa interna deba ser armonizada y revisada, pues el inversionista ubicado en el territorio nacional se enfrenta a una carga tributaria y un sistema de recaudación y sanción que no pareciera ser el más óptimo posible.

Basados en el indicado principio de la neutralidad, no debe ser la materia tributaria el aspecto que afecte la inversión, y, de hecho siempre he sostenido que no es el tributo lo que alienta o desalienta a un inversionista, pero en el caso de Venezuela la forma como se aplican los mismos, la falta de personal altamente especializado y con ex-

periencia internacional sobre esta materia, la falta de un sistema integral y la lentitud en el sistema judicial al enfrentarnos a un juicio de reparo tributario, hacen que el inversionista se sienta vulnerable al enfrentar un proceso de fiscalización quien quiera sea la autoridad competente.

La neutralidad del tributo es esencial para el desarrollo del país, ya que la idea no es que el capital reciba una serie de beneficios fiscales por estar en uno u otro sector productivo, sino que la economía se desarrolle en aquellos aspectos en los cuales es competitiva internacionalmente hablando. Pero en Venezuela existe el concepto de que hay sectores productivos que deben incentivarse y para ello se les otorgan importantes beneficios fiscales.

Dos ejemplos típicos los tenemos en la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR) y en la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA), las cuales establecen un número importante de exenciones. La exención, que es la dispensa total o parcial del tributo por ley, es un beneficio que le permite a un sector de la economía simplemente no pagar o reducir su carga tributaria, en aras de que dicho sector se desarrolle. Por ejemplo, la agricultura se encontró exenta por un largo período, y actualmente está exonerada. Pero si analizamos los logros del sector en los últimos años, no parecen los más óptimos, lo cual demuestra que no ha sido el beneficio fiscal un factor relevante para su desarrollo, excepto por el hecho de que el mismo no ha contribuido, perjudicando a otros sectores que sí lo han hecho.

A veces lo que parece un beneficio es un perjuicio. En materia del IVA, si la exención es en toda la cadena, el beneficio puede ser aceptable, pero si la exención no incluye toda la cadena, al final del día el precio del producto se incrementa sin que el fisco nacional recaude la porción que le corresponde.

Pongamos un ejemplo: la isla de Margarita, bajo el concepto de Puerto Libre se encuentra exenta del IVA. Todos los productos que ingresan a la zona no están sujetos al impuesto, en consecuencia, toda

la cadena se encuentra exenta y no se originan distorsiones en la recaudación. Pero no siempre fue así. Existió un período en el cual los productos enviados desde tierra firme (es decir, desde el resto del país) hacia Margarita estaban sujetos al IVA; en consecuencia, si el producto valía 100, venía recargado con un valor de 16 adicional (suponiendo que la tasa fue 16%, que es el valor actual), lo cual significaba que este valor afectaría la estructura de costos, ya que no era posible su recuperación. Así, el precio al consumidor final sería recargado con este valor, sin que el fisco nacional reciba recaudación adicional por el valor agregado que le incorpore el vendedor en Margarita. De esta forma, la cadena de recaudación se distorsiona y con ella el precio del producto final.

Cuando no hay precio regulado por el Gobierno Nacional, este efecto es absorbido inevitablemente por el mercado y será más eficiente quien señale la pauta del precio más bajo. Sin embargo, cuando el Gobierno Nacional regula los precios de un sector, entonces no sólo se afecta la recaudación, sino la rentabilidad neta de la empresa.

Un caso de estudio es el sector eléctrico. Este sector tiene tarifas reguladas por el Gobierno Nacional, prácticamente es un mercado monopólico administrado por el Gobierno, excepto por un pequeño grupo de capitales privados ubicados en zonas geográficas específicas. En materia de LIVA, el concepto de neutralidad simplemente se perdió, ya que la misma establece que la tarifa residencial se encuentra exenta de este impuesto. Lo que ocurre, entonces, es que todos los insumos están sujetos al IVA, pero una porción de los ingresos provenientes de las tarifas residenciales deben ser facturados sin IVA, lo cual origina que una parte de los IVA de los insumos no pueda ser absorbido como crédito fiscal, ya que la LIVA exige la realización de un prorateo cuando se realizan actividades exentas y gravadas.

Como consecuencia, una parte de los costos IVA se van al costo del servicio, sin que puedan ser recuperados por el control de precios fijados por el Gobierno. Si algún día deseamos modificar las condiciones actuales del sector eléctrico, deberemos entonces enfrentar este problema tributario, que es una desviación al principio de la neutralidad.

Otro ejemplo alarmante es el hecho de que por disposición de las leyes mencionadas, el Ejecutivo Nacional puede otorgar exoneraciones. Esta disposición general podría considerarse como arbitraria, ya que la Ley debería definir previamente las áreas en las cuales el Ejecutivo podría otorgar el beneficio. Pero esta discusión es irrelevante. El punto focal es que las leyes en materia tributaria deberían tener un tratamiento uniforme para todos los contribuyentes en general y, en consecuencia, deberían eliminarse las exenciones y exoneraciones en materia tributaria.

Los sistemas modernos tributarios han eliminado estos conceptos por considerarlos distorsionantes del desarrollo económico en general, y porque finalmente la administración tributaria no está recaudando en ciertos sectores de la economía, lo que hace que se incremente la presión tributaria en los sectores que están sujetos a tributación.

Un análisis del costo de las exoneraciones y exenciones en materia tributaria nos demostraría que la tasa total de tributación podría reducirse en beneficio de todos los contribuyentes y sectores de la economía.

Por otra parte, encontramos los beneficios orientados a la rebaja por nuevas inversiones, que son igualmente perniciosos porque nos dan la sensación de que un sector de la economía paga tributos, pero finalmente la rebaja otorgada es tan elevada, que su carga tributaria se reduce sensiblemente. Por ejemplo, el sector turístico recibe una rebaja del 75% del monto de las nuevas inversiones efectuadas; el sector agrícola está exento y, también, por si acaso, recibe una rebaja por un valor elevado. Éstas son distorsiones en la recaudación que deben eliminarse para aplicar una tarifa reducida a todos los sectores de la economía.

En conclusión, con el objeto de respetar el principio de la neutralidad y la equidad, la propuesta en general es una eliminación de los beneficios fiscales, cualquiera que sea su denominación y característica, y una reducción de la tasa efectiva en las leyes tributarias. El beneficio fiscal no es más que un privilegio a unas minorías, y distorsiona el modelo económico del libre mercado.

Lo planteado se soporta en las ideas de Israel M. Kirzner en su obra *Competencia y empresarialidad*, cuando plantea el concepto de distribución y la idea de justicia distributiva. Siempre se ha dicho que el problema de la distribución es que no hay una entidad central que se encargue de tomar la "torta" y repartirla proporcional y adecuadamente entre todos los "invitados". Kirzner afirmó que no hay nada en el funcionamiento de una economía de mercado que pueda propiamente llamarse distribución, por el contrario, el tamaño de la torta depende de la cantidad de bienes y servicios que se producen y por lo que la distribución de los ingresos no tiene que ver con el hecho mismo de la distribución, pues nunca se sabe bien qué es lo que se distribuye antes de su efectiva distribución, es decir, que los ingresos se van obteniendo en el momento en que se van produciendo, de forma que el proceso en el mercado capitalista es de descubrimiento y anula la pertinencia de los debates al uso sobre la justicia distributiva.

Siendo válidos estos conceptos, en materia tributaria las exenciones, exoneraciones y beneficios fiscales son una realidad que podemos definir como dramática, porque sabiendo que hay recursos no percibidos por el Estado, consecuentemente éste se ve en la obligación de enfocarse hacia ese pedazo de torta que sí conoce porque tiene la obligación de declarar y pagar, y hará énfasis en dicha porción de torta y no en la totalidad, afectando considerablemente los intereses de una mayoría en beneficio de una minoría.

Los tribunales tributarios

Los cambios que puedan hacerse a la normativa tributaria, en general, son esenciales, pero deben estar acompañados de una toma de conciencia de la importancia del sistema judicial, y de la necesidad de que los tribunales en materia tributaria establezcan procedimientos expeditos que les obliguen a dictar sentencias en tiempos prudenciales.

Actualmente, el Código Orgánico Tributario establece que un contribuyente al ejercer su derecho de la defensa, debe afianzar a satisfacción de la autoridad tributaria el monto del reparo que está

litigando. Sin embargo, el tribunal no tiene obligación de decidir el caso en un período de tiempo determinado y, en consecuencia, un caso puede estar en tribunales por períodos que a veces son inimaginables (como una reciente decisión que correspondía al año 1965), por lo que el contribuyente permanece indefenso esperando sentencia.

Los tribunales especializados en esta materia deben establecer lapsos para decidir, que le den al contribuyente la certeza del procedimiento a seguir y del período que tomará el caso, de forma de calcular económicamente las acciones que deba tomar. Éste es un aspecto vital para lograr transparencia. El derecho a la legítima defensa debe estar garantizado en condiciones óptimas que favorezcan la resolución perentoria de los casos pendientes en los tribunales.

Cualquier reforma tributaria pierde su sentido básico si la ley marco que la regula establece sanciones elevadas y procedimientos complejos. En consecuencia, el Código Orgánico Tributario debe reorientarse y las penalidades deben racionalizarse. Es cierto que queremos desestimular al contribuyente evasor implementando altas penalidades, y que a través del miedo a ser sancionado el contribuyente cumpla con su obligación tributaria. Pero debe existir un equilibrio y el sistema judicial debe estar preparado para responder de forma expedita a los requerimientos, tanto de la administración como del contribuyente. Es inaceptable que los casos en los tribunales permanezcan años sin resolución. Esta inactividad no favorece ni al contribuyente ni a la administración. Por ello debe evaluarse un cambio al nivel del sistema judicial, tarea nada sencilla, y que requiere del consenso nacional.

La administración tributaria y la actuación del funcionario

Los fiscales actuantes deben tener mayores niveles de independencia. Si se logran que las diferencias sean solventadas al nivel de la administración tributaria, posiblemente se incrementaría la recaudación, los litigios pendientes serían menores y se efectuaría una mayor

relación entre la administración y el administrado. Es por ello que se hace necesaria una reforma estructural a los entes fiscalizadores porque el fiscal actuante no debe ver en el contribuyente a un enemigo que debe ser doblegado, sino todo lo contrario, debe entender que es un factor vital para el desarrollo del país y, en consecuencia, apreciarlo como un cliente que merece atención y respeto.

Este concepto ha sido introducido en la mayoría de las administraciones tributarias de países desarrollados, donde se establece que el contribuyente es un ciudadano al cual hay que servir, y se fijan normas que permiten mantener una relación constante, donde se espera la obtención de buenos resultados en el ámbito de procedimientos acordados.

En este sentido podemos indicar que la misión del Seniat⁷ ha quedado identificada y establecida como:

Recaudar con niveles óptimos los tributos nacionales, a través de un sistema de administración tributaria moderno, eficiente, equitativo y confiable, bajo los principios de legalidad y respeto al contribuyente. (www.seniat.gov.ve)

Como complemento de la misión, el Seniat ha definido su visión así:

Ser una institución modelo para el proceso de transformación del Estado venezolano, de sólido prestigio, confianza y credibilidad nacional e internacional, en virtud de su gestión transparente, sus elevados niveles de productividad, la excelencia de sus sistemas y de su información, el profesionalismo y sentido de compromiso de sus recursos humanos, la alta calidad en la atención y respeto a los contribuyentes, y también por su contribución a que Venezuela alcance un desarrollo sustentable con una economía competitiva y solidaria. (www.seniat.gov.ve)

⁷ Seniat son las siglas de Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria.

El cumplimiento de esta visión y misión es vital, ya que está en sintonía con las opiniones internacionales de lo que debe ser una administración tributaria modelo, pero se requiere seguimiento a los planteamientos efectuados mediante procedimientos de rendición periódica de cuentas, para efectuar una gestión transparente, presentando a los ciudadanos sus cuentas y resultados, de forma de que los mismos conozcan en detalle los resultados obtenidos por la institución, los casos reparados, los casos pendientes y, en resumen, la gestión total de las actividades realizadas.

Pero, al mismo tiempo, por la diversidad de tributos que hay, existen otras administraciones tributarias, como las municipales, las cuales se rigen por otros principios que no necesariamente se encuentran acordes con los planteados.

Cierto es que en Venezuela la descentralización es una meta a lograr, pero en materia tributaria deben existir procedimientos homogéneos y principios mínimos que sean aplicables a todas las administraciones, tanto en el ámbito nacional como municipal. El contribuyente no debe verse afectado por cambios arbitrarios de la legislación municipal aplicable o de procedimientos sancionatorios que no necesariamente guardan relación económica con las actividades realizadas. La materia tributaria municipal debe armonizarse con la materia tributaria nacional, de forma de compartir los principios y valores que rijan en materia tributaria.

Otras latitudes latinoamericanas han tenido mayores avances, logrando rapidez en sus decisiones a nivel de tribunales, y orientando el papel de la administración tributaria como un ente que interactúa con el contribuyente, de manera eficiente, y con niveles de autonomía para la decisión de ciertas situaciones que se encuentran tipificadas en las leyes marco que regulan el sistema de recaudación tributaria. En consecuencia, debemos seguir este ejemplo para darle al contribuyente un ambiente de estabilidad y de uniformidad al momento de enfrentar un proceso de fiscalización de cualquier ente actuante.

También algunos países latinoamericanos han racionalizado los costos que originan las administraciones municipales regionales. Para lograr un proceso de descentralización, es necesario mantener la autonomía de la administración tributaria municipal, pero ésta debe saber que está sometida a una serie de reglas generales. En este sentido, en las leyes reguladoras del sector municipal se han tipificado alícuotas máximas, de forma que de antemano un contribuyente conoce que en cualquier municipalidad que se instale, las tasas aplicables máximas están establecidas. De esta forma, municipalidades que se inician con bajas tasas, pero que luego las incrementan, se ven limitadas a un porcentaje máximo ya tipificado en una norma general aplicable al universo de municipalidades existentes.

La armonización en esta materia es vital, pues la carga de los impuestos municipales, en algunos casos, es tan importante como los impuestos nacionales, por lo que el contribuyente debe enfrentarse a reglas de juego claras y uniformes en un país donde un número importante de municipalidades subsisten.

Igualmente, la unificación de los procedimientos de fiscalización y sanción favorecen la fijación de reglas de juego claras y evitan procedimientos arbitrarios. Estos procedimientos, en lugar de limitar el crecimiento de la municipalidad, lo favorecen, ya que le permiten a la municipalidad promover planes de acciones específicos para lograr la captación de contribuyentes y, finalmente, todas compiten en condiciones uniformes y conocidas.

En términos generales, podemos indicar que el tipo de planeación estratégica en general aplicado por las administraciones tributarias está conformado por:

- ◆ Búsqueda de la recaudación tributaria de origen no petrolero.
- ◆ Modernización del sistema jurídico tributario.
- ◆ Desarrollo de la cultura tributaria y mejora de la eficiencia y eficacia institucional.

Sin embargo, la eficacia de estos objetivos no ha sido tan notoria porque los mismos deben estar acompañados de un conjunto de acciones y estrategias de corto, mediano y largo plazo que permitan el diseño, aplicación y ejecución de un plan sostenido de optimización de la política fiscal y la gestión de la administración tributaria.

La administración tributaria tienen fortalezas, las cuales debe mantener e ir adaptándolas a los cambios que puedan suceder, de conformidad con los lineamientos del sistema tributario. De esta manera, podrá dirigir sus esfuerzos hacia el cumplimiento de los objetivos que en el mediano plazo logren convertirse en grandes herramientas básicas en el buen desempeño de sus funciones.

Dentro de esas fortalezas, podemos indicar:

- ◆ Registro de datos unificado de los contribuyentes
- ◆ Sistemas automatizados
- ◆ Disponibilidad parcial de información en Internet
- ◆ Presencia física
- ◆ Sedes administrativas con infraestructura moderna y bien ubicadas
- ◆ En el caso del Seniat, integración en un mismo órgano de las tributaciones aduanera e interna
- ◆ Ejercicio de grandes facultades y potestades en materia tributaria
- ◆ Disponibilidad de un marco legal simplificado para los trámites administrativos
- ◆ Reglamentación de las actuaciones de los funcionarios tributarios
- ◆ Seguridad y cierta estabilidad laboral para sus trabajadores.

Ahora bien, también debemos destacar que presenta debilidades, entre las que tenemos:

- ◆ Baja celeridad en los pocos procesos de reintegros tributarios

- ◆ Complejidad en el manejo de los procedimientos administrativos
- ◆ Exceso de formalidades durante cualquier procedimiento administrativo
- ◆ Poca publicación de información estadística, económica y recaudación tributaria
- ◆ Deficiencias en el servicio de educación al contribuyente
- ◆ Éxito relativo en la disminución de los delitos de contrabando y tráfico ilegal de la mercancía en el territorio nacional
- ◆ Deficiencia en la política fiscal aduanera
- ◆ Poca descentralización de sus funciones
- ◆ Desorganización y exceso de trabajo hacia el contribuyente

Estas debilidades observadas en el desempeño de la administración tributaria, en general, son causas de los niveles de evasión fiscal existentes en el país, pero pueden ser mejoradas.

Por ello consideramos que además de un cambio en el sistema de leyes que regulan el tema tributario, se hace necesario la implantación efectiva de dos conceptos vitales para el crecimiento social: la conciencia tributaria y la transparencia en los sistemas tributarios. Adicionalmente, las relaciones funcionario público-contribuyente, deben ser fluidas, transparentes y utilizando procedimientos que permita la resolución de los conflictos al menor costo posible.

La excesiva carga administrativa para el manejo de tributos

Un aspecto importante es el cumplimiento formal de las obligaciones tributarias. El contribuyente debe presentar todos los requerimientos que le sean solicitados, y los mismos deben aplicarse de forma uniforme a todos los contribuyentes.

Sin embargo, las tendencias de algunos países ha sido implementar un volumen significativo de requerimientos, lo cual trae como consecuencia que el contribuyente incurra en costos adicionales importantes. Por ejemplo, cuando un contribuyente desea obtener un reintegro tributario debe llevar una copia de la declaración del impuesto cuyo reintegro está solicitando. Este es un trámite absurdo. ¿Por qué el contribuyente debe llevar una copia de una declaración que se supone en poder de la administración? Este simple hecho nos demuestra que los trámites que se imponen al contribuyente son producto de las necesidades internas de la administración tributaria ante su poca capacidad de gestionar un sistema eficiente de información a tiempo.

En consecuencia, dado que la administración no dispone de un sistema computarizado con información efectiva, le requiere al contribuyente y le recarga con requerimientos que van más allá del control tributario, y que tienen por objeto hacer que el sistema sea entonces controlado por la pequeña masa de contribuyentes que tributan.

El contribuyente, en la relación jurídico-tributaria, asume obligaciones y es sancionado por el incumplimiento de cualquiera de ellas. Pareciera, entonces, que el Estado por medio de su poder de "Imperio" puede recargar al contribuyente, ya que éste está obligado. Pero eso no es así. El contribuyente es un ciudadano y tiene obligaciones en materia de tributos, pero también tiene derechos y garantías, como las tendría en cualquier otro tipo de relación. No puede pensarse que el Estado, representado en la administración tributaria, tiene poder de imperio ilimitado, porque de hecho todos los ciudadanos tienen garantizados ciertos derechos, que no pueden ser obviados en la relación jurídica tributaria.

En el caso de Venezuela, la administración tributaria en los últimos diez años ha hecho infinidad de requerimientos formales a los contribuyentes. Algunos son tan detallados que requieren la elaboración de libros especiales, revisión de cumplimientos y demás, que originan cargas administrativas importantes al contribuyente. En este aspecto, ambas partes podrían trabajar en forma conjunta,

fijando procedimientos esenciales que permitan, por un lado, reducir costos administrativos y, por otro, que la administración tributaria reciba la información necesaria para procesar, de forma efectiva, los trámites que correspondan.

La simplificación de procedimientos y trámites, la reducción de lapsos y la armonización de estos procedimientos a todos los niveles tributarios es un paso de avanzada hacia un sistema tributario eficiente.

Los tributos que no se ven

Todos debemos contribuir con el gasto público en la medida de nuestras posibilidades, y si no lo hacemos somos sancionados. Cuando se compara la carga tributaria siempre se señalan las cifras de recaudación y se relacionan con el producto interno bruto, y después de dicho análisis se establece cuál es la presión tributaria.

Este concepto es correcto, pero no siempre toma en cuenta todos los tributos. Día a día el ciudadano se enfrenta a los problemas económicos del país, resolviendo las situaciones que se le presentan. Por ello, podemos afirmar que la inflación, la inseguridad personal, la falta de educación efectiva y suficiente para las necesidades del país, el no acceso a la información en forma oportuna, el tener que recurrir a expertos para solucionar una situación de conflicto ante un ente público, el no contar con un sistema de seguridad social, son al final del día tributos ocultos, erogaciones importantes que debe realizar el contribuyente y que no se miden al momento de calcular la carga tributaria.

Por ello, los tributos no sólo son aquellos formales que están establecidos por ley, sino todas aquellas erogaciones adicionales que debemos realizar para garantizarnos un derecho, que en principio nos debía ser suministrado como parte de las funciones del Estado. Éstos también son tributos y afectan nuestra capacidad contributiva.

La competencia fiscal

En el pasado los tributos se diseñaban en función de las necesidades internas del país. Por ello, los tributos estaban orientados en aspectos territoriales, en necesidades internas, buscando la protección de la economía nacional. Hoy el mundo es global. Quizás siempre lo ha sido, pues nadie puede negar que encontramos claros ejemplos en la historia de una economía abierta al intercambio. Sin embargo, la diferencia entre el pasado y el presente es la rapidez tecnológica.

No sólo es necesaria la inversión extranjera, sino sus conocimientos. Por ello, la materia tributaria se ha modificado de manera sustancial. Los países han desarrollado nuevos conceptos y procedimientos para adaptarse a un mundo global y competitivo. Al pensar en una reforma tributaria, deben analizarse estos aspectos, siempre bajo la óptica de los principios de equidad y neutralidad ya indicados.

Hoy en día muchos países compiten por la inversión extranjera, algunos establecen metodologías tributarias para, sin ser calificados como paraísos fiscales, benefician la entrada y salida de capitales extranjeros; otros, por el contrario, se establecen como potenciales bases para el control gerencial de un grupo internacional, y así sucesivamente cada país fija una estrategia tributaria que tiene por objeto captar la atención de un grupo determinado a nivel mundial. Algunas de estas prácticas han sido objetadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); sin embargo, el mercado en esta materia siempre está abierto a la oferta y la demanda según las necesidades tributarias.

En consecuencia, podemos indicar que las relaciones internacionales se han modificado por efecto de la globalización y, como resultado, los temas tributarios igualmente deben adaptarse y prepararse a los nuevos requerimientos. Los países desarrollados siempre tendrán la perspectiva de que sus empresas multinacionales deben tributar en su país de origen, y los países en desarrollo con el objeto de ampliar

sus recursos siempre estarán conformes con el principio de la territorialidad para garantizar un mínimo de renta. Debido a que ambos intereses se encuentran en conflicto, cada legislación tratará de imponer el sistema que considere más conveniente con el objeto de mantener un nivel de recaudación aceptable; de esta forma las empresas evalúan las ubicaciones más convenientes en la búsqueda de sistemas tributarios eficientes, con normativas claras y tasas tributarias reducidas, o beneficios fiscales determinados. Sin embargo, cada uno de estos conceptos entra en conflicto con las necesidades de recaudación de las administraciones tributarias, al mismo tiempo que cualquier sistema que favorezca al inversionista extranjero debe igualmente favorecer al inversionista nacional, razón por la cual las estrategias que se definan en estas materias deben ser bien orientadas en función de una estrategia fiscal general enmarcada en un concepto de desarrollo económico de largo plazo y no en un concepto de necesidades en el corto plazo.

En el caso de Venezuela, vale mencionar que se ha firmado un número importante de tratados de doble imposición, de forma de evitar la doble tributación internacional; de esta forma el país se adapta a los requerimientos internacionales. No obstante, estos tratados no fueron negociados de forma eficiente, ya que no se tomó en consideración, en algunos casos, los niveles de inversión de los países contratantes. Por este motivo, apreciamos que los tratados son una copia del modelo vigente para la fecha en que se firmó, y que las normas interpretativas sobre algunas cláusulas son inexistentes a la fecha, por lo cual concluimos que en materia tributaria internacional debe definirse una estrategia para lograr los objetivos básicos de reducir la doble imposición, pero que el sacrificio en la recaudación se vea compensado por más empleos privados y transferencia tecnológica.

Los cambios propuestos a la normativa

Las propuestas de cambios pueden ser muy variadas y los puntos de vista diversos. En tal sentido, no se pretende que lo aquí planteado sea la única solución viable, por el contrario, se plantea como

una opción más. Muchos libros de texto presentan diferentes opciones en materia tributaria, que van desde modificar o ampliar conceptos generales, hasta eliminar tasas de impuesto. Cuando un país entre en crisis económica o política se presentan diversos artículos expresando las razones de cambio de la normativa tributaria, que usualmente tienen una visión interesada sobre los acontecimientos del momento. No es conveniente que la materia tributaria se modifique simplemente por las circunstancias; lo ideal es que los tributos tengan una visión de largo plazo y que los planes que se limiten permitan estabilidad en materia tributaria por un período razonable, sin que ello limite la actualización natural de las normas tributarias por la rapidez en que se desarrollan las operaciones comerciales en el mundo moderno.

El mercado venezolano tiene muchas propuestas geniales, pero pocos programas específicos y detallados. La idea de las siguientes páginas es evaluar un plan detallado de reformas a nivel general en materia tributaria, en los aspectos que consideramos esenciales, sin dejar de reconocer que existen otros de igual importancia, pero que no serán analizados en este documento.

El sistema tributario venezolano: búsqueda de uniformidad

Para continuar, es necesario conocer, al menos de manera general, el conjunto de leyes que regulan esta materia. Después de la Constitución Nacional nos encontramos el Código Orgánico Tributario, la ley de mayor jerarquía que establece la normativa general que debe privar en materia tributaria, los procedimientos a seguir y el régimen sancionador. Luego se encuentran las diferentes leyes especiales y generales que regulan temas tributarios, tales como la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, la Ley de Impuesto al valor Agregado, la Ley de Timbre Fiscal, la Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones, leyes especiales que regulan licores, cigarrillos, minería, hidrocarburos, metales preciosos y demás actividades específicas, así como una serie de leyes que, por una u otra causa, incluyen beneficios o regulan aspectos generales en materia tributaria. También nos encontramos con las ordenanzas municipales, y

los procedimientos que en ellas se establezcan, la Ley Orgánica de Aduanas y una serie de reglamentaciones y providencias sobre las materias indicadas. Aunado a este conjunto de normas, deben agregarse los tratados de doble imposición fiscal.

En resumen, podemos indicar que si bien existen unas leyes generales, la diseminación de normas tributarias hace que su estudio y seguimiento sea una materia compleja. Es entendible que en un país como, por ejemplo, Estados Unidos, que tiene un extenso territorio y más de trescientos millones de habitantes, tenga un régimen tributario complejo, comprendido en numerosas normativas especiales, sin embargo, tiene un Código General unificado, y un texto único que permite la ubicación rápida de la información requerida sobre esta materia.

El primer paso que debemos dar es simplificar y unificar las leyes tributarias en Venezuela. El sistema establecido en la Constitución Nacional establece que existe un gobierno nacional, estatal y municipal. Hoy en día buena parte de las alcaldías y gobernaciones tiene su sustento en el situado constitucional y la principal fuente de ingreso de la nación está representada en la renta petrolera y sus derivados. Si queremos dar un cambio, debemos descentralizar la recaudación tributaria, permitiendo que estados y municipios generen su propia fuente de ingreso pero armónicamente. En tal sentido, después de la Constitución Nacional se debe elaborar un Código General que regule la recaudación tributaria a todos los niveles, incluyendo los impuestos especiales y demás.

La ventaja de este procedimiento es que la totalidad de los contribuyentes tendrán un tratamiento uniforme y un procedimiento común para cualquier caso que se les presente, sea éste de impuestos municipales, estatales, aduanas o nacionales. Un procedimiento uniforme es, en primer lugar, una ventaja, tanto para el administrado como el administrador; simplifica trámites y permite la creación de procedimientos expeditos que pueden ayudar a la administración a recaudar de forma eficiente y al administrado reducir costos de honorarios en los casos de litigio.

En consecuencia, la propuesta de uniformidad y definición del orden de jerarquía de las diferentes leyes que pueden regular el sistema tributario pueden ser enumeradas de la siguiente forma:

1. El Código General: la idea es un código aplicable, tanto a tributos nacionales, estatales y municipales. Este código indicaría los mecanismos que pueden aplicar alcaldías y gobernaciones en materia tributaria, y con el objeto de que la descentralización se maneje de forma ordenada, el Código tipificaría las alícuotas máximas en los aspectos que puedan ser gravados, especialmente por las municipalidades.

Cierto es que se puede pensar que este tipo de procedimientos no favorece la descentralización, ya que limitan las acciones que pueden tomar alcaldías y gobernaciones, sin embargo, la experiencia nos ha dicho que el problema fundamental, especialmente en las alcaldías, es el cambio abrupto de las normas que regulan estos tributos y la imposibilidad del contribuyente de mudar sus instalaciones a otras jurisdicciones más favorables, una vez instaladas en una municipalidad. Ante esta realidad, que se evidencia en la cantidad de reparos pendientes en materia municipal, simplificar el sistema, uniformar y armonizar, permitirá que ambas partes puedan establecer planes de largo plazo, lo cual beneficiará la recaudación de la alcaldía y reducirá costos administrativos para la empresa. Este concepto no va en contra de la descentralización, por el contrario, la favorece, ya que la municipalidad que desea diferenciarse puede establecer mecanismos competitivos sobre las reglas uniformes fijadas.

De esta forma, el Código General establecería todas las bases de las obligaciones tributarias, indicando el hecho imponible, las sanciones y los procedimientos igualmente uniformes a seguir.

2. Las leyes ordinarias compiladas y administradas uniformemente: hoy hay un sinfín de normas dispersas en diferentes legislaciones ordinarias. La propuesta en este sentido es efectuar un trabajo de compilación para, en primer lugar, comprender los beneficios o perjuicios específicos que las normas tributarias están generando en ciertos

sectores de la economía, y, en segundo lugar, evitar que beneficios fiscales puedan otorgarse por vías diferentes a una norma tributaria.

De hecho, el artículo 3°, parágrafo primero, del Código Orgánico Tributario establece que se requiere la opinión previa de la administración tributaria en lo relativo a beneficios, rebajas e incentivos a ser otorgados en materia nacional, estatal y municipal. Sin embargo, esta opinión previa no es vinculante, por lo que no existe un mecanismo efectivo de control para evitar que se otorguen beneficios fiscales que, de hecho, distorsionan el sistema económico y a la fecha no ha sido implementada de forma efectiva.

La idea es que la administración tributaria compile la totalidad de leyes tributarias, y tenga la facultad de revisar los beneficios fiscales que se otorguen a todos los niveles. De esta forma, las leyes están adecuadamente agrupadas. Un organismo centralizado es el rector de las principales políticas tributarias orientadas a beneficios específicos.

Esta medida no afecta el poder descentralizador porque está orientada fundamentalmente al control de leyes y beneficios. Los beneficios en materia tributaria son elementos distorsionadores del aparato productivo, y en la concepción de que todos los contribuyentes deben ser tratados por igual, la idea fundamental es limitar este tipo de beneficios, cualquiera sea la denominación que se le otorgue.

Las normas tributarias vigentes: la propuesta de cambio

A continuación efectuaremos un resumen de los principales cambios que se proponen en materia de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto al débito cambiario.

Del impuesto al débito bancario

Es fácil comenzar por el último. El impuesto al débito cambiario simplemente debe ser eliminado. Éste es un impuesto que

grava de manera directa las transacciones bancarias, sin tomar en consideración la capacidad productiva. Es un impuesto de tipo regresivo y el objeto de su implementación es meramente recaudatorio. Un porcentaje de las operaciones financieras se recauda por medio de este impuesto; el monto es deducible a fines fiscales a la tasa vigente, lo cual significa que el contribuyente absorbe aproximadamente 60% de su costo, incidiendo en el incremento improductivo de los precios de los productos finales y servicios que afecta a los consumidores finales.

De los impuestos tipo débito bancario se ha escrito mucho, por ello la pregunta es: ¿Qué es lo que hay que hacer para que no sean utilizados como instrumento de recaudación momentánea? La respuesta, sencilla en su contenido, es compleja en su ejecución. Hay un factor difícil de medir en la sociedad: el conflicto de los intereses individuales. Un gobernante siempre encontrará en un nuevo tributo una función loable, un contribuyente, un obstáculo más a sortear. Mientras este conflicto no se solucione siempre tendremos impuestos tipo débito bancario por más que se escriba su carácter regresivo y pernicioso. De hecho, cuando se promulgó el impuesto al débito bancario, el Ejecutivo Nacional prometió que el mismo sería sólo por un año, luego fue reformado por otro año más, la tasa se redujo, y corremos el riesgo de acostumbrarnos a este tributo manteniéndolo en el tiempo, como un mecanismo de fácil recaudación.

En el caso del impuesto referido, la administración tributaria recauda con un mínimo de esfuerzo, recargando en las instituciones financieras, procedimientos y enterramientos. Desde la óptica del contribuyente, éste le entrega al fisco nacional un porcentaje de su flujo de caja, sin que se evalúe la capacidad o el perjuicio que esta entrega puede ocasionarle al mismo.

Si recapitulamos los principios constitucionales, especialmente el referido a la capacidad económica, el impuesto al débito sería inconstitucional, dado que efectivamente no toma en cuenta la misma. Puede alegarse que el porcentaje es bajo, pero esto no es justificativo,

ya que no es una relación de porcentaje, sino una relación más compleja: la capacidad económica. Este concepto va referido al hecho cierto de que el contribuyente genere rentabilidad y, en consecuencia, tribute sobre la misma. La capacidad económica no está vinculada al flujo de caja dado que una empresa puede tener un gran flujo de caja, pero baja rentabilidad.

Es por ello que, a pesar de que se plantean diferentes esquemas de recaudación, entre los cuales algunos de ellos están vinculados a los movimientos de efectivo efectuados por las empresas, un alto volumen de operaciones financieras no refleja necesariamente rentabilidad. Cuantiosos movimientos de flujo de caja no son sinónimo de renta porque la rentabilidad de una empresa no está medida en su flujo de caja, sino en la capacidad de generar renta neta.

Por otro lado, en el mundo de los negocios nos encontramos con ejemplos contrarios. Empresas que presentan alta rentabilidad, pero su flujo de caja es deficitario en ciertos momentos debido a que al definir la renta neta de una empresa existen factores que generan ingresos o disminuyen costos que no están reflejados de manera simultánea en el flujo de caja, así como algunos conceptos que no están directamente vinculados con éste, ya que corresponden a mecanismos contables que tratan de recoger los efectos perturbadores de la inflación, la devaluación y la inestabilidad económica.

Ante este hecho cierto de que la capacidad de flujo de caja y los movimientos bancarios no son sinónimos de rentabilidad, el impuesto al débito bancario simplemente se convierte en un mecanismo de recaudación que no cumple con el principio constitucional de la capacidad económica y, en consecuencia, debería ser declarado inconstitucional.

A pesar de ello está vigente y, recientemente, la administración tributaria ha señalado una reducción en las metas de recaudación, específicamente 11% por debajo de lo esperado, por lo que existe el riesgo de que impuestos de esta naturaleza sean fortalecidos como medios de lograr flujos de caja a bajo costo administrativo.

Al implementar esta modalidad de impuestos se castiga al contribuyente y la población en general, ya que se restringe el flujo de caja, mientras que el mercado busca procedimientos que minimicen los efectos de este tipo de impuestos, lo cual origina distorsiones en los procesos normales de intercambio comercial.

En una economía como la venezolana, donde el presupuesto del Gobierno está basado fundamentalmente en la renta petrolera, este tipo de tributos es todavía más pernicioso porque su objetivo fundamental es restar capacidad al sector privado, que es el que se ve afectado por estos tributos y, en consecuencia, debe buscar fórmulas que le permitan administrar racionalmente su flujo de caja.

Del impuesto sobre la renta

Como lo hemos indicado, en los últimos tres años la Ley de Impuesto sobre la Renta se ha modernizado, incorporando conceptos indispensables para un país que desea atraer inversión extranjera. Sin embargo, existen algunas normas que colocan al inversionista nacional en desventaja tributaria con el inversionista extranjero, y éstas afectan el principio de la neutralidad.

La norma más relevante está en la normativa al dividendo, donde el inversionista internacional que posea una sucursal en Venezuela tiene la obligación de determinar un impuesto al dividendo, presumido por la Ley, pero no tiene la obligación de pagar este tributo, siempre y cuando reinvierta en los próximos cinco años el monto del mismo en el país. En contraposición, el inversionista nacional debe pagar este tributo pero sólo en el momento de su disponibilidad, sin considerar si el mismo se reinvierte o no. En consecuencia, esta norma origina un desequilibrio, ya que, en principio, las oportunidades de negocio que se pueden generar a través de una sucursal son similares a las que puede optar una entidad debidamente registrada en Venezuela.

Evaluable la situación de otros países en materia de dividendos, la mayoría concuerda con el hecho de que éstos deben gravarse en la cabeza de los accionistas, por la porción que exceda de la renta fiscal ya gravada por la empresa, a una tasa de impuesto reducida. La razón es que el dividendo al accionista representa la posibilidad de futuros negocios y operaciones por parte del mismo, y puede contribuir de manera efectiva en el desarrollo. Por ello la propuesta es equiparar el tratamiento del impuesto al dividendo, tanto para la sucursal como para la subsidiaria, y reducir la tasa efectiva del gravamen a 10%; de esta forma, el accionista tiene la posibilidad de evaluar la inversión del dividendo a nuevos negocios que reactiven el aparato productivo.

Por otro lado, revisar el tratamiento aplicable a los dividendos pagados en acciones, eliminando su gravamen y estableciendo tasas diferenciales para las ganancias de capital, mediante la aplicación del principio de la neutralidad económica.

En materia de ajuste por inflación fiscal, se establecen varios aspectos que afectan de forma negativa al inversionista en general. El objetivo de mantener en materia tributaria un esquema de ajuste por inflación, es reconocer y gravar las ganancias o pérdidas que han sufrido los contribuyentes por efecto de la inflación. Sin embargo, debe indicarse que en cualquier circunstancia, ya sea que el ajuste genere una ganancia o una pérdida, las mismas no se encuentran realizadas, desde el punto de vista estrictamente contable, ya que ésta se materializaría en el momento en que se venda el activo o se pague el pasivo que las originó.

Lo planteado siempre ha generado una gran controversia sobre la aplicación de los efectos del ajuste por inflación, y sobre el hecho cierto de que se gravan o se deducen fiscalmente operaciones no realizadas. No obstante, partiendo del principio de que la norma vigente de ajuste por inflación fiscal es eficiente, necesita con urgencia una modificación en dos aspectos que atentan contra la capacidad económica de los contribuyentes. Uno de estos aspectos es la forma de cálculo del inventario y, el otro, la determinación del patrimonio

fiscal. Ambos son procedimientos que atentan contra la lógica de un esquema de ajuste por inflación debido a que, en el caso del inventario, la metodología vigente prácticamente no permite el reconocimiento del costo de venta adicional, a menos que se consuma todo el inventario, y el patrimonio se ve disminuido por una serie de conceptos que no guardan relación con el mismo.

El esquema vigente trae como consecuencia un incremento inorgánico del inventario a fines fiscales, ya que obliga al contribuyente a calcular una masa monetaria y comparar dichos valores monetarios al inicio y al final de cada ejercicio fiscal. Como consecuencia de este cálculo, el inventario se incrementa año tras año porque los valores monetarios tienden a crecer, aun cuando se reduzcan los inventarios en unidades. Por ejemplo, si un contribuyente tiene al inicio del ejercicio una unidad de un producto X que vale 100 bolívares, durante el año fiscal la usa y compra una nueva unidad que vale 120 bolívares. La norma indica que debe compararse el valor de 100 con el valor de 120, y como el valor de 120 es mayor, el valor de 100 debe ajustarse por el índice de inflación.

Es decir, el valor de 120, que ya tiene incorporado un efecto inflacionario, debe incrementarse por el ajuste sobre el valor de 100, sin que el costo de venta acumulado que pueda tener dicho inventario a fines fiscales inflacionarios pueda liberarse, dado que 100 es mayor que 120. Es por ello que la norma del inventario debe modificarse estableciendo un procedimiento que reconozca los efectos inflacionarios, pero que no afecte la capacidad de recaudación de los contribuyentes, generando un ingreso inorgánico e irreal.

En materia del patrimonio, la situación es más grave porque el legislador, presumiendo la existencia de dividendos ocultos, establece que cualquier cuenta por cobrar con los accionistas, filiales, relacionadas, o vinculadas, sea cual sea su naturaleza, debe restarse del patrimonio fiscal. Por otro lado, el patrimonio negativo genera ingresos a fines fiscales.

Veamos este caso práctico:

Una compañía posee el siguiente balance general al cierre de su ejercicio fiscal:

Activo monetario	50
Activo no monetario	250
Total activo	300
Pasivo monetario	10
Pasivo en moneda extranjera	250
Patrimonio	40
Total activo y patrimonio	300

Supongamos la devaluación del año fue 30 % y la inflación fue de 20 %.

Cada quien podrá posteriormente efectuar sus propios cálculos en diferentes situaciones y observará un comportamiento uniforme al aquí planteado.

Si la compañía sólo recibe el impacto de la devaluación durante el siguiente ejercicio fiscal, el nuevo balance general ajustado por la inflación, aplicando la metodología existente a la fecha, será el siguiente:

(para el cierre de dicho ejercicio fiscal)

	Debitos	Créditos	Totales
Activo monetario	50	0	50
Activo no monetario	250	0	250
	300		300
Pasivo monetario	10		10
Pasivo en moneda extranjera	250	75	325
Patrimonio	40	75	-35
	300		300

El ajuste por inflación fiscal para este año, sin considerar el efecto de la devaluación, sería como sigue:

Pérdida del patrimonio inicial	8
Ingreso por el activo no monetario	50
El resultado es un ingreso de 42, gravable a fines fiscales.	

¿Cómo se calcula este ingreso?: a través de la posición monetaria neta, la cual es la siguiente:

Activo monetario	50
Pasivo monetario y moneda extranjera	260
(La moneda extranjera es un pasivo o activo monetario, porque se incrementa por devaluación y disminuye por inflación)	
Posición monetaria neta es pasiva:	210
Inflación	20%
El resultado es:	42

No es coincidencia que los dos valores den el mismo resultado 42; es el efecto del ajuste por inflación. Esto demuestra que el ingreso que se está gravando refleja la ganancia de la posición monetaria neta.

Ahora bien, nuestro contribuyente tiene el *patrimonio negativo*, y debido a ello el primer día del ejercicio fiscal siguiente decide incrementar su patrimonio en 40 y pagar parte de su deuda en dólares.

El nuevo balance para el año siguiente es:

	Débitos	Créditos	Totales
Activo monetario	50	40	50
Activo no monetario	250	0	250
	300		300
Pasivo monetario	10		10
Pasivo en moneda extranjera	325	40	285
Patrimonio	-35	0	5
	300		300

De acuerdo con el nuevo artículo, los incrementos de patrimonio no se ajustan hasta que el patrimonio sea positivo. A partir de ese momento se ajusta sólo el patrimonio positivo y no el movimiento patrimonial total que ha efectuado el contribuyente:

Las consecuencias son:

Ajuste al patrimonio inicial	(3)
Ajuste al patrimonio positivo de 5	(1)
Ajuste al activo no monetario	<u>60</u>
Total ingreso gravable por efecto del ajuste por inflación fiscal	<u>56</u>

Cuando calculamos la posición monetaria neta:

Activo monetario	50
Pasivo monetario	<u>295</u>
Posición monetaria neta pasiva	<u>245</u>

La inflación	<u>20%</u>
El resultado es:	<u>49</u>

Detectamos una diferencia de 7 que, obviamente, no cuadra. La pregunta es: ¿Por qué?: La respuesta es porque no se consideró el efecto en la posición monetaria neta que tiene durante el año el incremento de patrimonio. Si este efecto se hubiese considerado, tal como estaba en la Ley de Impuesto sobre la Renta derogada, el efecto sería:

Patrimonio inicial	(3)
Incremento de patrimonio	(8)
Incremento del activo no monetario	<u>60</u>
El resultado es	<u>49</u>

Y se dice: ¡Eureka! este 49 si cuadra con la posición monetaria neta.

En este ejemplo se observa que con la metodología propuesta en la LISLR, el contribuyente pierde el derecho de deducir a fines fiscales 7 puestos, por cada 40 invertidos.

De esta forma, con estos ejemplos sencillos se demuestra el efecto pernicioso de dos conceptos que afectan la metodología de cálculo del ajuste por inflación, incidiendo sobre la capacidad económica del contribuyente, y como consecuencia, proponemos su modificación para adaptarla a un procedimiento más eficiente y adecuado al entorno económico.

Otro aspecto importante de analizar es el traslado de pérdidas fiscales. Actualmente, nuestra normativa permite trasladar a futuro las pérdidas fiscales hasta por tres ejercicios tributarios. Sin embargo, para las industrias de capital masivo, que son proyectos de largo plazo, el traslado de pérdidas por sólo tres años es un perjuicio. En tal sentido, tomando en consideración el promedio de traslado de pérdidas, puede pensarse en ampliarse el período de 3 años a 10 años, de forma que las empresas de capital intensivo, y los contribuyentes en general puedan efectuar un uso óptimo de sus pérdidas fiscales.

Finalmente, la materia del impuesto sobre la renta se relaciona indefectiblemente con el impuesto al activo empresarial. Cuando este impuesto se creó, su base fue considerar que independientemente de las pérdidas operacionales que una empresa pudiera generar, sin lugar a dudas las empresas se mantenían en operaciones porque algún tipo de beneficios otorgaban a sus accionistas. En consecuencia, se creó un impuesto mínimo y alternativo al impuesto sobre la renta, que se llamó el impuesto a los activos empresariales, sin embargo, este impuesto se quedó congelado en el tiempo. Las normas del impuesto sobre la renta avanzaron, mientras que el impuesto al activo no se adaptó a las necesidades de desarrollo económico modernas.

Este impuesto está basado en la naturaleza evasora del contribuyente, donde el planteamiento fundamental que hace el fisco nacional es indicar que el contribuyente está presentando unas pérdidas en sus estados financieros, consecuentemente genera pérdidas en el área tributaria, pero el fisco está seguro de que alguna ganancia oculta hay y por ello debe cancelarse este impuesto.

En ausencia del impuesto al dividendo, pudiera ser que este impuesto se justificara, pero con una normativa como la vigente en esta materia la existencia de este tributo no se justifica, salvo por el ánimo recaudador que se espere del mismo. En consecuencia, debería eliminarse para dar paso a ideas tributarias que tomen en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En materia de impuesto al valor agregado

Sobre la metodología general no tengo mayores comentarios. Si se reducen de manera eficiente las exenciones y exoneraciones previstas en la Ley, es posible evaluar una reducción de la tasa o, en su defecto, evaluar la posibilidad de que una parte de la tasa de este impuesto sea recaudado por las municipalidades y gobernaciones, con el objeto de reducir los impuestos estatales y municipales.

Sin embargo, hay un aspecto alarmante en esta materia y está vinculado a los exportadores. Para que los productos que se están exportando tengan un precio competitivo en el mercado internacional, se hace necesario la devolución de ciertos impuestos al exportador. Esta idea, que ha permanecido en el tiempo, es la que genera en materia de impuesto al valor agregado un procedimiento de devolución de los créditos fiscales soportados en una condición determinada.

Cuando en el año 1993 se implementó en Venezuela esta ley, se tenía claro que el procedimiento de devolución debía de ser expedito y sencillo para el exportador, pero también se conocía que no sería sencillo devolver dinero en efectivo. Por ello se creó un procedimiento que permitiera la compensación con otros tributos y que en su defecto pudiera ser vendido a otros contribuyentes, para evitar afectar el flujo de caja de la administración tributaria.

Diez años después nos encontramos con una normativa de reintegro que ha sido un verdadero dolor de cabeza para el exportador. Actualmente, si bien es cierto que se obtienen las solicitudes por parte de la administración tributaria, no es menos cierto que los trámites

para conseguir los Certs (certificados electrónicos de reintegro tributario) son complicados y que al final del proceso se pueden invertir, incluso, hasta años, en tramitar una devolución.

El procedimiento vigente para proceder al reintegro se modificó recientemente. El nuevo procedimiento amplió la solicitud de recaudos y establece procesos de verificación de la información solicitada contra la información disponible en la administración tributaria. Solicitan una cantidad significativa de documentos, tales como copias de las declaraciones, las cuales se suponen que deben estar en manos de la autoridad correspondiente y, por efecto del control de cambio, los documentos que demuestren la venta de divisas al Banco Central de Venezuela. En resumen, se aumenta el número de requerimientos formales y se mantienen los existentes, sin embargo, no se solucionan los problemas prácticos para lograr un reintegro eficiente.

Quizás algún día alguien tome la resolución y la modifique en los siguientes aspectos:

1. Para los exportadores tradicionales debidamente registrados en la administración tributaria y con un registro como contribuyente exportador, el trámite debe ser expedito. Suministrarán la información relativa al valor de las exportaciones efectuadas, el volumen de créditos a solicitar, los cuales pueden ser completados en un sencillo formato para tales fines, y en forma expedita recibirán el reintegro correspondiente en un plazo que no exceda de treinta días hábiles contados a partir de la recepción de la solicitud. Sin ningún otro trámite adicional, tendrán la facultad de vender a terceros el valor de los créditos fiscales o a compensarlos con otros tributos, incluyendo el propio impuesto al valor agregado. De esta forma, en forma sencilla y expedita el exportador tradicional recupera el monto de los créditos originados por este impuesto, cumpliéndose el objetivo de la norma, devolver al exportador, para no afectar el precio de venta del producto en el mercado internacional y hacer competitivos nuestros productos.

2. Los nuevos exportadores, es decir, los que no están inscritos, deberán efectuar el registro correspondiente y la administración tributaria verificará los datos que se le están suministrando. Ésta es la función de un sistema integrado. Si la administración tributaria también tiene control sobre las aduanas puede verificar la información, incluso *in situ*, y asegurarse los procedimientos de exportación.

3. Los contribuyentes que generan posición de crédito por efecto del sistema de retenciones implementado ya desde hace un año, deben tener un procedimiento expedito de reintegro, o de compensación inmediata con otros tributos.

Una nueva resolución que pide más recaudos, sólo nos puede recordar "el proceso" de Frank Kafka: trámites, trámites y más trámites. Las experiencias nos dicen que cuanto más trámite se creen y más información se solicite, simplemente se creará más oportunidades para procedimientos no transparentes; por ello la solución es la simplificación. Lo que requerimos es una resolución simplificada y procedimientos expeditos en esta materia.

Conclusiones generales

Una reforma tributaria por sí sola no crea crecimiento económico, pero puede ayudar al mismo. Hay muchos aspectos a considerar cuando se evalúan las formas para lograr un crecimiento económico sostenible en el tiempo, y ésta debería ser la prioridad de los gobernantes en general. En consecuencia, se hace indispensable una política fiscal que dé prioridad al ahorro en general, reduciendo las tasas impositivas sobre el mismo, y una política austera de gasto público que permita la reducción de ciertas tasas tributarias, especialmente las vinculadas al impuesto sobre la renta y la eliminación de tributos tipo impuesto al débito bancario.

Debe existir un desestímulo para el contribuyente evasor, y la eliminación paulatina de beneficios fiscales destinados a ciertos sectores que atentan contra la neutralidad del tributo. En tal sentido, deben eliminarse los elementos distorsionadores de la recaudación, tales como las exenciones y exoneraciones, e implementar sistemas cruzados de información tributaria que permitan identificar a los contribuyentes evasores, imponiendo sanciones severas a aquellos que están afectando al patrimonio público.

El contribuyente evasor debe ser castigado de manera severa, pero el funcionario público, cualquiera que sea su posición que incurra en hechos de robo, soborno, peculado o similares, también debe castigarse con la misma inclemencia que se le aplicará al contribuyente evasor, ya que ambos están afectando el patrimonio de la nación.

Al final del día, los impuestos deben repercutir de forma directa en mejoras de la calidad de vida de los venezolanos. En los últimos tiempos ha sido tan politizados todos los aspectos de la sociedad, que tendemos a politizar hasta el comentario más ingenuo sobre cualquier materia económica. La política tiene su espacio, la economía el suyo.

Las leyes no van a crear condiciones de libre mercado ni condiciones eficientes para que se logre el pleno empleo y se incremente la productividad. En consecuencia, son los pueblos los que deben trabajar estos temas e integrarse socialmente en la consecución de los ideales de la libertad.

Otras consideraciones

Las economías mundiales, a través del proceso de globalización, se están integrando de esta forma, por lo que puede plantearse que la idea de un mundo globalizado es utilizar de forma eficiente los recursos disponibles en el planeta Tierra. Pero hay factores que no pueden ser medidos, como los intereses de cada una de las naciones. Por ello es que un mundo global no siempre es una visión positiva del futuro, ya que los intereses individuales tendrán una inherencia importante, como ha sido a lo largo del desarrollo de la humanidad. Sin embargo, a pesar de estos inconvenientes, el mundo global abre un mercado de nuevas oportunidades, creando, ciertamente, mercados más competitivos, pero el país puede afrontar esa competitividad con un programa de desarrollo.

Por estos motivos, Venezuela debe definir su nicho competitivo en un mercado global libre. La globalización implica que las políticas nacionales tienen un impacto más allá de nuestras fronteras y que el conflicto de economías cerradas y abiertas se acentuará, pero el país puede crear situaciones competitivas óptimas que consideren los temas tributarios. El sacrificio en la recaudación puede ser positivo para el país si se estimulan las nuevas inversiones, promoviendo nuevos empleos en el sector privado.

Se requiere un cambio de mentalidad. Por parte del empresario, éste debe entender que el objetivo de su empresa no es sólo hacerle millonario, sino que los márgenes de rentabilidad e inversión deben ser razonables para el sostenimiento de la inversión en el mediano plazo. Por otro lado, el Estado no puede continuar estatizando, sino liberalizando, imponiendo cada día menos reglas y menos procedimientos que tienden a entorpecer el sistema democrático y que dan inicio a procesos poco transparentes de negociación con los funcionarios públicos.

Los estudios en materia tributaria nos indican que deben darse facilidades al ahorro y la inversión. Agosin señala que el repunte de la inversión que se produjo en Chile después de la crisis (1982-1983) recibió un impulso adicional, gracias a la reforma tributaria de 1984, sustituyendo el impuesto a las utilidades de las empresas por un im-

puesto único a la renta proveniente de todas las fuentes. El crecimiento rápido se debió al crecimiento sostenido de las exportaciones no tradicionales chilenas registrado después de 1982, a un tipo de cambio real que entre 1981 y 1988 se depreció más de 100%.⁸

Las reformas tributarias, introducidas en Indonesia entre 1983 y 1985 y revisadas diez años después, simplificaron procedimientos, dieron progresividad y certeza a los impuestos y redujeron los niveles de evasión. El Gobierno participó en sectores comerciales distintos del petróleo y del comercio exterior. Por su parte, el incremento de los ingresos permitió aumentar los gastos en necesidades humanas básicas, tales como educación primaria y servicios sanitarios.⁹

Pueden buscarse otros ejemplos en los países desarrollados que demuestran la importancia de una política comercial e industrial basada en los requerimientos del mercado y usando una tasa de cambio próxima a la real.

Pero una tasa cambiaria razonable no es suficiente. Parte de la fuerza de trabajo se pierde debido a deficiencias en la educación a todos los niveles. Algunos expertos en la materia consideran que el tema de capacitación debe estar vinculado a las necesidades de la demanda del país, de esta forma el trabajador se ajusta a las necesidades de los empresarios. En lugar de empresas y trabajadores en permanente conflicto, deben promoverse relaciones amistosas en las cuales el trabajador se involucre con las metas de las empresas y las mismas ofrezcan oportunidades de crecimiento y capacitación. Todos estos conceptos pueden enmarcarse en una política tributaria que reconozca beneficios generales por estos conceptos.

La materia tributaria siempre será objeto de estudio por parte de los seres humanos, porque ella es inherente al desarrollo del hombre en sociedad, y porque su origen es tan antiguo como el hombre mismo. Es por ello que esta obra no es más que ese impulso humano de encontrar un sistema tributario equilibrado que garantice la existencia de un Estado en buen funcionamiento, y de un contribuyente satisfecho con la carga tributaria que la existencia de ese Estado le impone.

⁸ Agosin, (1998: 9).

⁹ Nosution (1998: 57).

Colección *Venezuela Hoy*:

Emeterio Gómez: Dilemas de una Economía petrolera.

Vladimir Chelminski: La Nueva Ley del Trabajo (Diez Falacias).

Varios Autores: Hacia una Nueva Constitución.

Leandro Cantó: La Tiranía Ecológica.

Carlos Sabino: De cómo un Estado Rico nos llevó a la pobreza.

Varios Autores: Modernización y Costos Sociales: Mitos y Realidades / Impuestos y Crisis Económica / Amenazas a la Libertad y Seguridad Pública

Hugo Faria - Carlos Sabino: La Inflación.

Aurelio Concheso: Misión Imposible.

Leandro Cantó: Retos para un siglo que llega.

Carlos Sabino: Desarrollo y Calidad de Vida.

Vladimir Chelminski: "Los Controles de Precios. Buenas intenciones y Trágicos resultados" 2da. Edición.

ESPIÑEIRA, SHELDON Y ASOCIADOS

Firma miembro de

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Av. Principal de Chuao, Edif. El Río. Chuao.
Telf. (58-212) 7006666. www.pwcglobal.com



Centro Divulgación del Conocimiento Económico
Av. Andrés Bello Blanco (Antigua Este 2),
Edif. Cámara de Comercio de Caracas. Nivel Auditorio Los Caobos.
Caracas - Venezuela. Telf.: (58-212) 5713357. Fax 5760512
www.cedice.org.ve