



Tributos:

una visión prospectiva

**Villalba Leonardo • Guillen Gladys
Pina Freddy • Briceño Oswaldo**

Compiladores

Tributos: una visión prospectiva. Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT), Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Carabobo. 1ra Ed. Valencia, Venezuela. 2021

237 p.;

1. Impuestos - Contabilidad fiscal - Procedimiento tributario - Investigación (Método de enseñanza) - Investigación- Metodología - Pedagogía

Primera edición, 2021

© Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT), Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Carabobo.

Autores: César García Novoa, Dhennys Hernaylin Tapia Márquez, Editza de Los Ángeles Oliveros Aguilar, Elio Amílcar Farfán Torrelles, Freddy Antonio Gamarra García, Freddy Orlando Pina Faneite, Gladys Maribel Guillén Sánchez, Ingrid Carolina Roa Rojas, Jesús Manuel Oliveros Márquez, Leonardo Ernesto Villalba González, Luis Arturo Martínez Niño, Neyda Mercedes Ibañez de Castillo, Nick Alexander Mora España, Rubén Argenis Castillo Oropeza, Wilman José Ríos Hernández

Compiladores: Leonardo E. Villalba G., Gladys Maribel Guillen, Freddy Orlando Pina Faneite, Oswaldo Federico Briceño Guerra

Coordinación General: Leonardo E. Villalba G.

Diseño de portada: Francisco Antonio Ponte-Rodríguez

Diagramación y Montaje: Francisco Antonio Ponte-Rodríguez

Depósito Legal: CA2021000016

ISBN Electrónico: 978-980-233-776-3

Hecho en Venezuela - Made in Venezuela

Todos los artículos de este libro, han sido objeto de Arbitraje por Colaboradores expertos en el tema, lo que permitió la selección. Esto representa las contribuciones de Profesores e Investigadores adscritos a las líneas de investigación Mega Tendencias Tributarias en sus áreas temáticas Principios Constitucionales Tributarios, Gestión Tributaria Internacional, Gestión Tributaria Nacional y Gestión Tributaria Local, Gestión de la Cultura Tributaria; Procesos y Productos de la Investigación e; Innovación y Desarrollo Humano que forman parte del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT) de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Carabobo

Este libro está protegido bajo la licencia **Creative Commons Reconocimiento Internacional - No Comercial - Compartir Igual (CC BY-NC-SA)**, para copiar, distribuir y comunicar públicamente por terceras personas si se reconoce la autoría de la obra en los términos especificados por el propio autor o licenciante. Está permitido que se altere, transforme o genere una obra derivada a partir de esta obra, siempre deberá difundir sus contribuciones bajo la misma licencia que la creación original. No Puede utilizarse esta obra para fines comerciales. Nada en esta licencia menoscaba o restringe los derechos morales del autor.





Jessy Divo de Romero
Rectora

Ulises Rojas
Vicerrector Académico

José Ferreira
Vicerrector Administrativo

Pablo Aure
Secretario

Benito Hamidian
Decano

Shachenka Bondarenko
Directora de Investigación y Producción Intelectual

Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria

Leonardo Ernesto Villalba González
Coordinador-Fundador

Gladys Maribel Guillen
Línea de Investigación Procesos y Productos de la Investigación

Ángela Fernández de Hernández
Línea de Investigación Innovación y Desarrollo Humano

Leonardo E. Villalba G.
Línea de Investigación Mega Tendencias Tributarias

Comisión Creación (Proyecto LOCTI N° 5.51)

Leonardo E. Villalba G.,
Rogelio A. Hernandez
Miguel Mujica

Investigadores-Fundadores

Leonardo Villalba, Miguel Mujica, Dalia Correa, Pedro Carrasco, Víctor Fiorino, Yamile de Smith, Carlo Villanacci, Cesar García Novoa, Ángela de Hernández, Maribel Guillen, Benito Hamidian, Evelyn de Tortolero, Ana Lago, Liliana Correia, Luisa de Sanoja, Oswaldo Briceño Guerra, Carlos Alvarado Oñate, Rogelio Hernández, Javier Colmenares, Francisco Lozada, Freddy Gamarra, Freddy Pina, Danilo Peña, Irwing Morillo, Adrián Pacheco, Milvia Sánchez, Belsy Tortolero, Wilman Ríos, Aníbal Rivero, Tania Bencomo.

Creación en Sesión Ordinaria N° 1674 de fecha 01-10-2012
Oficio N° CU 027-1674-2012 de fecha 01-10-2012

Tributos:

una visión prospectiva

© Universidad de Carabobo

2021

Agradecimiento

A Dios por la oportunidad de permitirnos producir esta producción intelectual.

A Rogelio Alejandro Hernández, José Alberto Natera Cruz(†), Elba Medina(†), Oswaldo Briceño Aular, José D'alessandro(†), Francisco Lozada(†), Rolando López Fonseca como un homenaje a esos tributaritas que con su empeño, desprendimiento y confianza contribuyeron en la formación y motivación de una generación de estudios de la ciencias fiscales y tributarias en nuestra institución.

A Los facilitadores de la primera cohorte de Especialistas en Gerencia Fiscal, hoy Gerencia Tributaria (1996-1998) como génesis formal de los estudios de IV nivel en las ciencias fiscales y tributarias en nuestra universidad.

A nuestra familias y allegados por su apoyo incondicional.

Contenido

	Pág.
Prólogo	10
Presentación	12
Capítulo I: Paradigma emergente: una interconexión necesaria en la cultura tributaria	
Leonardo Ernesto Villalba González	14
Capítulo II: La fiscalidad ante la crisis del COVID-19	
César García Novoa	25
Capítulo III: Multidimensionalidad del verbo en investigaciones tributarias: un horizonte teórico	
Gladys Maribel Guillén Sánchez	44
Capítulo IV: Cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial en su influencia en la calidad de vida del trabajador	
Freddy Orlando Pina Faneite	63
Capítulo V: Criptoactivos: desafíos tributarios para el sector empresarial venezolano post pandemia	
Editza de Los Ángeles Oliveros Aguilar	77
Capítulo VI: Gestión del conocimiento sobre la digitalización de la economía y los precios de transferencia en tiempos de COVID-19	
Ingrid Carolina Roa Rojas, Nick Alexander Mora España, Leonardo Ernesto Villalba González	90
Capítulo VII: Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva	
Rubén Argenis Castillo Oropeza y Neyda Mercedes Ibañez de Castillo	109

Capítulo VIII: Cultura tributaria y medio ambiente: un reto postpandemia	
Jesús Manuel Oliveros Márquez	129
Capítulo IX: Incentivos fiscales ambientales: una propuesta	
Luis Arturo Martínez Niño	143
Capítulo X: La factura electrónica en Chile: una alternativa de control fiscal eficaz y disminución de la evasión tributaria para Venezuela	
Freddy Antonio Gamarra García	159
Capítulo XI: Gastos reembolsables. Aspectos tributarios y contables post pandemia	
Elio Amílcar Farfán Torrelles	172
Capítulo XII: Equilibrio dinámico del riesgo en las reestructuraciones entre empresas vinculadas, acertada gestión del beneficio potencial	
Nick Alexander Mora España, Leonardo Ernesto Villalba González, Ingrid Carolina Roa Rojas	183
Capítulo XIII: Valor de la prueba en la jurisdicción contenciosa tributaria	
Dhennys Hernaylin Tapia Márquez	196
Capítulo XIV: Estudio práctico del recurso jerárquico establecido en el Código Orgánico Tributario venezolano del 2020, como medio de defensa de los contribuyentes en sede administrativa	
Wilman José Ríos Hernández	211
Sobre los autores	229

Prólogo

Tributos: una visión prospectiva

Rogelio Alejandro Hernández

Con el honor el cual me ha sido concedido, en tanto ser Prologuista de tan valioso texto en el área de las Ciencias Tributarias por cuyo transitar por más de cuarenta años en su cimiento jurídico teórico en aras de abordar su praxis desde una visión académica y gerencial en Venezuela, específicamente, ha permitido, en este caso, valorar en sumo, el magno esfuerzo que ha significado que un connotado grupo de investigadores adscritos al Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT) de FaCES-UC. Un proceso emprendido hace más de un año y hoy contamos ya, con su digna publicación.

La presente obra es el esfuerzo y dedicación que los autores han dejado plasmado en estas páginas. Es un trabajo muy loable, que los colegas investigadores presentan a la comunidad científica para su discusión y difusión como aporte a las Ciencias Fiscales y Tributarias en estos tiempos de profundos cambios.

Este trabajo es un motor y ejemplo para nuestro servicio de formación desde el nivel de pregrado como IV y V nivel, ya que los autores consideran que el valor fidelidad en la relación jurídica tributaria permite un mejor medio ambiente y un entorno más sano para la vida.

El texto que ahora se presenta al lector, ha sido elaborado considerando la formación profesional y práctica interdisciplinaria de sus autores, lo que implicó adentrarse en una metodología de estilo narrativo abarcando: las ciencias jurídicas, contables, administrativa, económicas y de la educación. La investigación desarrollada, además de enriquecerla en conocimiento con mayor profundidad y especialidad, permite a su vez, transmitir al lector la intención de contribuir al crecimiento de las ciencias fiscales y tributarias.

Los autores hacen la conexión entre el proceso de cambio producto de la pandemia y el paradigma de interconexión de la cultura tributaria pasando por la multidimensionalidad en la investigación tributaria como mecanismo de fortalecimiento de la gestión tributaria; la fiscalidad en general en la vida tributaria española, la factura electrónica como experiencia en Chile y sus beneficios que pudiera aportar a Venezuela, los Criptoactivos como innovación en la sociedad y sus efectos tributarios, la gestión de conocimiento como proceso de cambios productos de la investigación, la cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial en la calidad de vida del trabajador, los estímulos fiscales para mejorar el medio ambiente, el equilibrio dinámico del riesgo de empresas vinculadas, la prueba como valor en la jurisdicción contenciosa y los procesos administrativos.

Este texto aspira ser de consulta, para otros dentro de las ciencias fiscales y tributarias, ya que tiene un sólido aporte crítico, que se alimentó de doctrina tanto nacional como extranjera, así como de diversas disciplinas, como: la economía, la contaduría, la administración y el derecho. La investigación tiene un valor agregado, ya que representa un estudio transversal sobre la problemática de la tributación y su visión prospectiva, y, sin temor a errar, es uno de los primeros trabajos en este género.

La visión del tributo en este libro no nada más es fiscal, sino también extra fiscal, sustentada en el derecho fundamental al medio ambiente sano y desarrollo sustentable. Por todo ello, se invita al lector a que se adentre en las páginas de este libro, con el propósito de hacer sus propias conclusiones y aprovecharlo lo mejor posible.

Rogelio Alejandro Hernández

Profesor Titular Jubilado de la cátedra de Impuestos. Departamento de Gerencia y Finanzas, Escuela de Administración y Contaduría Pública (Campus Bárbula) de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo.

Presentación

El presente libro “*TRIBUTOS: UNA VISION PROSPECTIVA*” constituye un aporte que surge de la preocupación de un grupo de investigadores de este Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT) para la divulgación de aspectos derivados de las ciencias fiscales y tributarias a la comunidad en general con el propósito de armonizar los criterios que vienen a soportar la evolución de esta disciplina.

A través de las líneas de investigación que integran esta estructura investigativa se coadyuva para lograr esta producción intelectual que constituye fundamentos epistemológicos, axiológicos, filosóficos, metodológicos y teleológicos en la formación profesional en los diferentes niveles de la educación formal.

Esta obra constituye la primera de otras que se publicaran, materializando así su contribución con bases sólidas para el intercambio de criterios partiendo de la inter y transdisciplinaria que hoy confluyen en la construcción de teorías colaborativas del tributo como visión social.

Junto a la evolución de la sociedad también el conocimiento que aflora la transformación de acuerdo a las realidades sociales, el conocimiento tributario producto de las investigaciones responde ante la problemática ciudadana a la consolidación axiológica en la relación jurídica tributaria.

Desde la cosmovisión, se pone a disposición ante la comunidad científica estos capítulos con la intención que sea de utilidad académica.

FOMENTANDO LA CULTURA TRIBUTARIA

Leonardo Ernesto Villalba González

Coordinador-fundador del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT)

Capítulo I

Paradigma emergente: una interconexión necesaria en la cultura tributaria

Leonardo Ernesto Villalba González

Introducción

El sistema tributario venezolano, de acuerdo al modelo teórico normativo imperante, está impregnado de indicadores de alta evasión y elusión fiscal, así como una serie de ilícitos proveniente de una percepción negativa que tienen los ciudadanos de la acción de estado, siendo la opinión que la misma es muy débil, lo que se traduce en el agotamiento del modelo, afectando las relaciones fisco-contribuyente en todos los niveles de la vida, ya que tiene dimensiones políticas, intelectuales, morales y espirituales. Para comprender la crisis de la cultura tributaria hay que adoptar una visión extremadamente amplia y observar la situación dentro del contexto de la evolución de la cultura en referencia, desde la noción de estructuras sociales estáticas a la percepción de un modelo dinámico de cambio; dentro de este ámbito, la crisis aparece como una faceta de transformación.

Se trata pues, de lo que hoy que se conoce como un cambio de paradigma, un cambio profundo de mentalidad, los conceptos y los valores que forman una visión particular de la realidad. Este paradigma, hoy en vías de cambio, ha dominado nuestras culturas por varios siglos y, en este tiempo, ha modelado la sociedad occidental moderna y ha influido de manera significativa en el resto del mundo, lo que ha sido un pensamiento lineal, dividido, no sistémico, en el nuevo hoy en proceso de construcción, nos invita a repensar los valores que conduzcan al afianzamiento de la fidelización en las relaciones fisco-contribuyente.

Es probable que la transformación que experimentamos hoy sea mucho más espectacular que las anteriores, la decadencia del patriarcado (estado), el final de la era del combustible orgánico y los cambios de paradigma del ocaso de nuestra cultura colaborativa todos al

mismo proceso global. Por tanto, la crisis actual no sólo es una crisis de individuos, de gobierno de instituciones sociales sino también un periodo transitorio de dimensiones universales, en los nuevos valores que fidelicen las relaciones jurídicas-tributarias como fuente de florecimiento del nuevo paradigma.

Ante ello, debemos prepararnos para la gran transición, inminentemente debemos reexaminar en profundidad las premisas y los valores más importantes de nuestra cultura tributaria, rechazando los modelos conceptuales anticuados e inútiles y recuperando otros valores que fueron descartados en los períodos precedentes de nuestra historia cultural. Evidentemente, un cambio tan completo de la mentalidad occidental ha de realizarse en el orden social, así como de las formas de organización social, es decir, un cambio que vaya mucho más allá de las medidas superficiales de reajustes económicos y políticos tomadas en consideración por los dirigentes actuales.

Visión filosófica del paradigma emergente y su inserción en la cultura tributaria

Dialogando con Martínez (2002), quien en su obra *paradigma emergente*, considera que, entre los cambios fundamentales que se dan en la física moderna, se encuentran representados los cinco aspectos que tienen mayor trascendencia para la epistemología y el cambio de paradigma científico, la teoría de la relatividad de Einstein, la teoría cuántica de Planck, Bohr y Heisenberg, la teoría de las estructuras disipativas de Prigogine, el principio de exclusión de Pauli y el principio de complementariedad de Niels Bohr. De acuerdo con este autor, se justifica la presencia del paradigma emergente y acá se valora su inserción en el nuevo modelo de la cultura tributaria en los siguientes cambios:

1) Primer cambio: si en la física clásica con el modelo mecanicista newtoniano-cartesiano, era posible, o al menos aceptable, separar al sujeto del objeto en la física moderna, relativista, el observador y lo observado no pueden ya considerarse como separables, porque el observador llega a formar parte de la constitución del objeto observado, en el objeto que nos ocupa el contribuyente es sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero a su vez es ciudadano receptor de la actividad financiera y además puede circunstancialmente ser líder de la sociedad, por ello la integralidad es evidente desde este cambio, lo que implica que desde esta óptica el binomio fisco-contribuyente son sujetos-sujetos de la problemática que conformaría la nueva cultura tributaria.

También están unidos de una manera indisoluble el tiempo y el espacio: forman una única entidad, espacio, temporal. La longitud del objeto, modelo de cultura tributaria, depende de su movimiento con relación al observador fisco-contribuyente y cambia con la velocidad de ese movimiento, es decir, se contrae en la dirección de su movimiento.

En el caso que nos ocupa, la cultura tributaria como la materia y los sujetos el espacio en tanto ciudadanos. Es conveniente observar que casi todos los conceptos de la física moderna-espacio, tiempo, materia, energía, velocidad, causa, efecto, entre otros, deben ser aquí redefinidos, es decir que no significan lo mismo en la física clásica. Esa necesidad de redefinición continua es el mayor obstáculo para una auténtica comprensión: de ahí el gran papel que juegan, en esa comprensión, las analogías, imágenes y metáforas. En el caso que nos ocupa, un modelo de cultura tributaria no debe ser observado de una manera parcelada, el contribuyente por un lado y por el otro el fisco, debe ser integrador, dado que cada individuo forma parte de la sociedad y el estado igualmente a través de sus políticas fiscales, debiendo en consecuencia nacer de la participación ciudadana.

2) Un segundo aporte y cambio: muy significativo y, quizás, también desconcertante para el positivismo clásico, lo da Heisenberg con el principio de indeterminación o de incertidumbre en la naturaleza (del átomo). Este principio acaba con la casualidad lineal, unidireccional, en la física moderna, y con el determinismo que se había generalizado en las ciencias naturales y aun en las ciencias sociales.

Según Capra (ob. Cit.), la naturaleza dual de la materia y de la luz es muy misteriosa. Parece imposible que algo pueda ser, al mismo tiempo, una partícula, “entidad limitada a un volumen extremadamente reducido”, y una onda, que se difunde a través de una vasta región del espacio. Sin embargo, esto es exactamente lo que los físicos tuvieron que aceptar. La situación parecía irremediabilmente paradójica hasta que se dieron cuenta que, los términos “partícula” y “onda”, se referían a dos conceptos clásicos, que jamás podrían describir completamente los fenómenos atómicos. Un electrón no es una partícula ni una onda, si bien, unas veces, tiene aspectos similares a los de una partícula y, otras, a los de una onda. Ni los electrones, ni ningún otro “objeto” atómico tienen propiedades que sean independientes de su entorno. Las propiedades que tienen dependen de la situación experimental, esto es, del sistema con el que se vean obligadas a entablar una relación recíproca.

Paradigma emergente: una interconexión necesaria en la cultura tributaria

A nivel subatómico, es tan asombrosamente grande el número de posibles colisiones entre las partículas de cada átomo, que no se puede decir que “algo exista” en un determinado lugar o en un suceso “ocurra” en un determinado tiempo, sino que “tienen tendencia a existir u ocurrir”, es decir, que sólo se conoce el grado de probabilidad de esa existencia u ocurrencia.

El gran logro de Heisenber citado por Martínez (2002), fue expresar las limitaciones de los conceptos clásicos (partícula, onda, posición, velocidad, etc.) En una fórmula matemática exacta que se conoce con el nombre de principio de indeterminación o de incertidumbre. Cuanto más acentuamos uno de ellos en nuestra descripción, más incierto se vuelve el otro concepto, y la relación exacta entre ambos la da el principio de indeterminación, que dice que “el producto de ambas inexactitudes está dado por el cociente de la constante de Planck y la masa de la partícula en cuestión”. El aspecto crucial de la teoría cuántica es que el observador no sólo es necesario para observar las propiedades de los fenómenos atómicos, sino también para provocar la aparición de estas propiedades los valores pactados en el sistema tributario y las partes que lo integran los activan a los fines de su ejecución, generando una unidad en el proceso y un comportamiento sujetado a los valores matriciales.

Sin embargo, Heisenberg, señala que la incertidumbre del científico no reside tanto en la imperfección de sus instrumentos de medida o en las limitaciones humanas para conocer o en el hecho que el observador con su intervención perturba los valores previos de la realidad, aunque todo esto es cierto y hay que tenerlo muy en cuenta, sino en forzar a una de las muchas potencialidades existentes a convertirse en realidad. El autor aquí citado, afirma que “la transición de lo posible a lo real tiene lugar durante el acto de observación”, y que “tiene lugar tan pronto como entra en juego la interacción del fenómeno con los instrumentos de medición, y por lo tanto con el resto del mundo”

En consecuencia, el pasado transmite al futuro una serie de probabilidades, y sólo una de estas muchas potencialidades puede llegar a realizarse. El futuro no es sencillamente desconocido, es algo que “no está decidido”, pero tampoco es algo que está completamente “abierto”, puesto que el presente determina la serie de las futuras posibilidades, el que con su método de interrogación y su instrumental de medición fuerza a la naturaleza a revelar una u otra posibilidad (ibid, p.58).

En este sentido, el modelo de cultura tributaria vigente, al menos en Venezuela, tiene en la colectividad una percepción negativa en razón de los niveles de desconfianza que la población posee en la gestión, esa es la medición de fuerza que revela.

En un marco de referencia filosófico más amplio, podríamos decir que la posición de Heisenberg representa una novedosa y genial combinación de aspectos de la potencialidad aristotélica y de la causalidad newtoniana, creando así, una visión e interpretación de índole distinta que difiere de los dos puntos de vista anteriores.

Una clave de comprensión, consiste en hacer hincapié en la naturaleza ontológica de las partículas atómicas en movimiento consideradas como un “estado”, “situación”, “potencialidad” o, por lo contrario, tomadas en sí misma. A nuestro juicio, si imaginamos la cultura tributaria como estado, situación o potencialidad. Según el autor, nos revelan “una realidad futura posible”, pero no factual, no actual; si en cambio, queremos representarlas en sí misma, tenemos que hacerlo a través de estructuras de ondas descrita por medio de ecuaciones diferenciales, es decir, con representaciones no pueden ser visualizadas en manera alguna, ya que las partículas subatómicas carecen de significado como entidades aisladas.

La analogía auditiva, en cambio, nos ayuda, a reemplazar la causalidad lineal, unidireccional, por la “multicausalidad” o “causalidad pluridireccional”. En la percepción de la cultura tributaria hay plena compatibilidad de la emergencia de novedad (actual) con la influencia causal del pasado, el tono último de la decadencia del modelo fiscal, es un presente emergente, mientras que su contexto el incumplimiento antecedente, representa el impacto causal del pasado.

Hasta hoy, lo que percibimos que en nuestro país no existe una cultura tributaria que fidelice las relaciones fisco-contribuyente no se debe a una sola causa sino a múltiples causas. Al observarlo como un todo, se podría decir que si la acción humana sobre las realidades físicas es determinante y, a su vez, el ciudadano-contribuyente está influenciado por todo su entorno físico, biológico, psicológico, social y cultural, entonces, la teoría cuántica nos refuerza a ver el universo no como una colección de objetos físicos, sino, más bien como una complicada telaraña de relaciones entre las diversas partes de un todo unificado que conforman el binomio fisco-contribuyente soportado en valores que contextualiza un nuevo modelo de cultura tributaria.

Paradigma emergente: una interconexión necesaria en la cultura tributaria

En ese sentido, vale la pena indicar que en la cultura tributaria todos los factores intervinientes, no son considerados individualidades, ya que, lo que uno de ellos realice afecta o beneficia al resto, si no se pagan los tributos no habrá actividad financiera efectiva, al no respetar los valores asumidos en el modelo no tendría éxito su implantación.

3) Un tercer cambio: Debemos señalar que una crítica profunda y un posible aporte futuro se desprende de la obra de Prigogine (1986- 1988), galardonado con el premio Nóbel de química (1977) por su teoría de las estructuras disipativas en la termodinámica.

En el diálogo sostenido entre Einstein, y el poeta filósofo hindú Tagore, (citado por Martínez, ob. cit.), Einstein defendió la confección de una realidad independiente del espíritu humano y aún de la existencia misma de los hombres; sin esta independencia la ciencia no tendrá sentido. Sin embargo, reconoció que jamás sería posible probar que una verdad científica tenga objetividad “sobrehumana” y que, por tanto, toda verdad científica es una forma de creencia religiosa una creencia indispensable. Tagore, por el contrario definió, la realidad que tiende hacia la realidad, ya sea de orden científico, ético, o filosófico como relativa, siempre relativa al hombre (Prigogine, 1988, pp. 39), en lo atinente al sujeto de estudio está referida a los valores que sustentarían a un nuevo modelo de cultura tributaria, los cuales son, de acuerdo a Villalba y Guillén, (2018) son los siguientes: 1. Justicia tributaria, 2. Responsabilidad social tributaria. 3. Transparencia tributaria. 4. Compromiso tributario. 5. Confianza. Tributaria. 6. Gobernabilidad tributaria. 7. Honestidad en tributación. 8. Civilidad en tributación. 9. Capital social en tributación. 10. Sustentabilidad tributaria. Tomar conciencia basado en estos valores, es fundamental, para con ellos formar equipos de divulgación tributaria para transformar a la sociedad venezolana.

Creemos que ello es importante para el desarrollo del presente estudio, la construcción del nuevo modelo de cultura tributaria desde esta perspectiva paradigmática, donde lo observado y lo observable no son considerados separados, condición que debe contemplar, el nuevo modelo de cultura tributaria.

Este fenómeno que se suscita entre el sujeto investigador y la realidad, mediante la aplicación de la ontología de los sistemas, es dado porque la naturaleza del sujeto investigado y el sujeto investigador, es la misma. El pensamiento del sujeto investigador va a forzar, una de las muchas potencialidades existentes, a convertirse en realidad propiciando que la función onda de los electrones, se convierta en partícula.

4) El cuarto cambio fundamental, es el principio de exclusión de Pauli, el cual establece que hay leyes y sistemas, que no son derivables de las leyes que rigen a sus componentes. Las propiedades que exhibe un átomo en cuanto a un todo se gobiernan por leyes no relacionadas con aquellas que rigen a sus partes separadas; el todo es entendido y explicado por conceptos característicos de niveles superiores de organización. De esta manera, el reduccionismo se muestra como algo inaceptable ya en el mundo del átomo, nivel más bajo de la organización.

Mientras que, en la física clásica los elementos de un todo podían ser considerados, en la física moderna un conjunto, debe ser considerado como un sistema que implica un nuevo principio observador y exhibe fenómenos cualitativamente nuevos. Así, sectores que se compenentran y totalidades, integradas reemplazan a las partículas completas, relacionadas de una manera externa, como imágenes fundamentales de la naturaleza. El ser de todo está constituido por sus relaciones y por su participación en módulos más inclusivos.

En el modelo de cultura tributaria en proceso de construcción debe estar diseñado en el marco de sus interconexiones a nivel global, los elementos del binomio fisco-contribuyente son recíprocamente independientes en el modelo vigente, para el investigador al nuevo modelo debería bajo la perspectiva ecológica.

5) El quinto cambio fundamental, en la física moderna lo da Niels Bohr, al considerar la complementariedad como un aspecto central de la descripción de la naturaleza. Para él, la idea de complementariedad la introduce a fin de facilitar la comprensión de la relación existente entre pares de conceptos clásicos. Concibió las imágenes de la onda y la partícula como dos descripciones complementarias de la misma realidad; por lo tanto, solo parcialmente correctas y con un campo de aplicaciones limitado. Ambas imágenes eran necesarias para dar una explicación completa de la realidad atómica y ambas habían de ser aplicadas dentro de los límites impuestos por el principio de incertidumbre. La noción de complementariedad se ha convertido en parte esencial del concepto de la naturaleza sostenido por los físicos y Bohr.

Son muchos, en efecto, los autores físicos y humanistas que lo han seguido en un uso más amplio de la idea de complementariedad análisis mecanicista y orgánicos, descripciones conductuales e introspectivas, mente y cerebro, voluntad libre y determinismo, teleología y mecanicismo, así como, la percepción, significación de los sujetos de la relación jurídica

Paradigma emergente: una interconexión necesaria en la cultura tributaria

tributaria por separado, pueden ser considerados no tanto como explicaciones conflictivas y contradictorias del modelo de cultura tributaria vigente, sino como descripciones complementarias validas en diferentes contextos, y aun en el mismo contexto cuando se adoptan perspectivas diferentes, lo que fundamentaría el nuevo modelo de cultura tributaria que fidelice las relaciones .

De la anterior interpretación, se conjugan en las bondades que tendría el nuevo modelo de cultura tributaria portando como eje transversal la integralidad de los componentes del modelo, en ese sentido se incorporarían cada uno de los elementos diferenciadores del paradigma emergente.

Lucro del discurso

La sociedad como un todo se encuentra sumergida en una crisis emocional y existencial que se traduce en una crisis de percepción del binomio Fisco-contribuyente en el contexto de la Cultura Tributaria. Hoy nuestro sistema de pensamiento conceptual no puede describir o entender esta realidad por completo; por lo que resulta insuficiente para dar respuestas al mundo complejo vigente y sus fenómenos

Al enfrentar el mundo complejo con nuestro pensamiento lineal, éste se encuentra limitado, por la insuficiencia con que damos respuestas; esta percepción, representación y significaciones tributarias reduce los fenómenos de múltiples dimensiones, sólo a los rasgos de medición y cuantificación. Existe una nueva realidad que es compleja, el mundo que cohabitamos está caracterizado por interconexiones a nivel global, los fenómenos son recíprocamente dependientes.

Para entendernos armoniosamente con este mundo requerimos instalarnos una nueva manera de pensar y percibir el mundo y esto implica una reforma desde la Escuela y hasta la Universidad se requiere promover la reforma de la manera de percibir, de aprender y de pensar para que la cultura tributaria sea percibida desde una óptica eficiente y eficaz, promotora de ejemplo para brindar calidad de vida.

Están coexistiendo dos maneras de pensar, una de ellas corresponde al Paradigma Tradicional que aún tiene vigencia; la otra corresponde al Paradigma Emergente, cuyas teorías y conceptos maestros, nos dieron las bases para estructurar los fundamentos, que

se iban a constituir en fuente de criterios, de obligatoria presencia en los fenómenos que aspiren adscribirse en el marco de un nuevo modelo.

La realidad es cambiante, en atención a que la fuente de problemas está en la disonancia que se origina al yuxtaponer un pensamiento tradicional a los requerimientos del nuevo paradigma; debemos emplear estrategias que apunten a solventar la disonancia. Sobre la base de esta toma de conciencia sobre el conocimiento de la cultura tributaria que aporta el Paradigma Emergente y el rol que éste cumple, decidimos construir los elementos teóricos que involucre la estructura de este paradigma.

Figura 1. Lucro del Discurso y Designios para el Camino



Designios para el camino

Se recomienda:

Incorporar a todos los niveles la Educación Tributaria como fuente direccionadora del proceso de cambio.

La concreción de los niveles teóricos de la cultura tributaria para lo cual se debe emprender procesos de investigación cuyo resultado sea la publicación de un Compendio Teórico Tributario.

Aplicar los cinco principios filosóficos del paradigma emergente y ajustarlos a la cultura tributaria. (Ontología)

Emplear políticas de divulgación e información a través de talleres, seminarios, conferencias sobre cultura tributaria.

Motivar la divulgación de los trabajos realizados en el área a través de medios impresos y digitales con la intención de crear compromiso social en torno a la cultura tributaria.

Impulsar la celebración de convenios e intercambios con los pares con el fin de lograr esfuerzos mancomunados en relación a la toma de conciencia sobre la cultura tributaria y el paradigma.

Referencias

CAPRA, Fritjot (1992). El Tao de la Física (Una exploración del paralelismo entre la física moderna y el misticismo oriental). Barcelona-España. Editorial Humanista, S.L.

_____ (1996). El Punto Crucial (Ciencia, Sociedad y Cultura Naciente) Buenos Aires. Editorial Estaciones. Título Original en inglés: The Turning point, Traductor: Graciela de Luis.

_____ (1998). **La Trama de la Vida. (Una Nueva Perspectiva de los Sistemas vivos).** Barcelona. Editorial Anagrama S.A.

Heisenberg, Werner (1975). Development Of Concepts In The History Of Quantum Theory, In American Journal Of Physics. Vol. 43,5.

Martínez M. (2002) **El paradigma emergente. Hacia una nueva teoría de la realidad científica**. Segunda reimpresión. Editorial Trillas. México

Prigogine y Stenger, I. (1986). *La Nouvelle Alliance: Métamorphose de la séquence*. Paris. Editorial Gallimard.

Prigogine, Ilya (1967). *Thermodynamics of Irreversible Processes*. New York. Wiley - Interscience.

Villalba, L. (2008). **Modelo de cultura tributaria desde el paradigma emergente**. Tesis mención honorífica presentada para optar al título de Doctor en Ciencias Administrativas y Gerenciales Convenio Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez y Universidad de Carabobo. Promoción única,

Villalba L, Guillén, G. (2018). **Valores: perspectiva desde la investigación-acción participativa en la cultura tributaria venezolana**. ORBIS. Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas. Nro. 39, año 13. pp-77-89. Disponible en: <http://www.revistaorbis.org/pdf/39/art6.pdf>

Capítulo II

La fiscalidad ante la crisis del COVID-19

César García Novoa

COVID-19. Pandemia; crisis sanitaria, crisis económica y fiscalidad

El pasado 10 de abril de 2020 el Consejo Ejecutivo de la Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró oficialmente pandemia universal a raíz del brote del virus COVID-19 (Coronavirus), surgido en la ciudad de Wuhan (China) en diciembre de 2019. Tal calificación es el correlato de la declaración por la propia OMS de emergencia de salud pública de preocupación internacional, el 30 de enero de 2020. La ulterior declaración de pandemia sólo suponía evidenciar que la epidemia se había extendido a nivel global. Como es sabido, y en términos del artículo 2 de su documento de constitución, la OMS tiene entre sus funciones *el actuar como autoridad directiva y coordinadora en asuntos de sanidad internacional*. La adopción de medidas efectivas para hacer frente a la emergencia sanitaria corresponde a los estados, como auténticos *policy makers*, quienes adoptarán las correspondientes políticas públicas en el marco de sus respectivos ordenamientos internos.

Así pues, en el presente trabajo nos centraremos en las medidas aprobadas por España, aun cuando hagamos mención a las decisiones adoptadas por otros países y a cuestiones de carácter más general. Y nos referiremos, en especial, a las medidas de carácter fiscal. Así, desde la perspectiva tributaria, podemos afirmar que una situación de excepción como la que deriva de la pandemia del coronavirus reclama una *fiscalidad de excepción*. Esa fiscalidad de excepción, a nuestro juicio, debería proyectarse en tres elementos.

Por un lado, de modo inmediato, y en atención a sus fines extrafiscales, los tributos pueden ayudar a luchar contra la pandemia, especialmente a través de la imposición indirecta

sobre productos sanitarios imprescindibles en la lucha activa en la crisis del COVID-19 (mascarillas, geles, respiradores, guantes...). Se trata de facilitar su importación y la accesibilidad social a los mismos. También en este punto parece importante, dada la creciente ola de solidaridad que se ha está activando como consecuencia de la crisis sanitaria del Coronavirus, mejorar lo que se conoce como *fiscalidad del altruismo*, en el marco más amplio de lo que BOULIDNG denominó *economía del amor y del temor*, como motores de la actividad económica¹. No solamente en la necesidad de mejorar el tratamiento fiscal contenido en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, para donativos, convenios de colaboración o deducibilidad de gastos en actividades de interés general (entres los fines de interés general, recordémoslo, el artículo 3, 1º de la Ley 49/2002 incluye los de carácter sanitario, pero también los de asistencia e inclusión social). Si no también para corregir el errático tratamiento fiscal de las actividades gratuitas en el IVA. A la imposibilidad de deducir el IVA soportado en la entrega de bienes donados, es decir, en las entregas gratuitas no empresariales, se une una concepción amplísima del autoconsumo de servicios en el IVA, que afecta a múltiples entregas y servicios prestados sin contraprestación, cuando la Directiva que regula el sistema común del IVA no obliga a ello².

En segundo lugar, y centrándonos en el impacto de la actual pandemia global en la economía, debe plantearse cómo el sistema fiscal puede prever medidas inmediatas para paliar el impacto de los confinamientos y paralización productiva. Parece, en la línea de lo expuesto por algunas organizaciones internacionales, que, por un lado, cabría estimular la demanda vía gasto público, mediante transferencias a las familias y empresas (como los *economic impact payments* de Estados Unidos o el renacido debate sobre la *renta básica universal* o la *renta subsidiaria de subsistencia*). España se ha limitado a habilitar unas líneas de *créditos blandos* del Instituto de Crédito Oficial -ICO- (denominadas *líneas de cobertura* por cuenta del Estado) y previstos en el artículo 29 del Real Decreto-ley 18/2020, de 17 de marzo³. Estos créditos pueden solicitarse, incluso para el pago de

¹.- BOULDING, K. E., *La economía del amor y del temor: una introducción a la economía de las donaciones*, Alianza Editorial, Madrid, 1976, págs. 32 y ss.

².- Así se expresa VEIGA CALVO, F., "La fiscalidad del altruismo", https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/la-fiscalidad-del-altruismo Señala este autor que justo sería que el Estado se plantease la renuncia a gravar estas operaciones puesto que el altruismo, si es beneficioso socialmente, no debería de someterse a castigo.

³.- Entre estas medidas también se puede incluir la prestación extraordinaria para autónomos por cese de actividad, regulada en el artículo 17 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo.

tributos. Además, el artículo 12 del Decreto Ley 15/2020 establece que no se iniciará el período ejecutivo cuando se presente una autoliquidación tributaria cuyo plazo finalice entre el 20 de abril y el 30 de mayo, sin realizar el ingreso, siempre que se hayan solicitado alguno de estas *líneas de cobertura*.

Y por otro, parece necesario, para preservar el tejido productivo, facilitar la liquidez de empresas, especialmente las pequeñas y medianas, tanto individuales como sociales. Esto es, las medidas fiscales inmediatas parecen orientarse a no mermar la tesorería de las pequeñas empresas, facilitando aplazamientos, mejorando las devoluciones de impuestos (como las propuestas de *quicker refund*) o facultando la recuperación de inversiones en activos mediante amortizaciones aceleradas⁴.

Por último, y a medio y largo plazo, la crisis que se avecina exige medidas que, por un lado, expresen la sensibilidad del sistema tributario ante un panorama de pérdidas empresariales (tratamiento de bases imponibles negativas, trascendencia fiscal de las provisiones y correcciones valorativas contables por deterioros...) y por otro requiere buscar fuentes de tributación adicionales para obtener ingresos fiscales. Esto último puede suponer un nuevo impulso a debates abiertos como la fiscalidad de las multinacionales o la tributación de los robots que desplazan mano de obra⁵.

Señalados estos puntos de partida, vamos a desarrollar en el presente trabajo esta variedad de perspectivas para perfilar el rol de la fiscalidad en los tiempos del COVID-19.

Medidas fiscales para afrontar la crisis sanitaria

La política fiscal puede coadyuvar y apuntalar las decisiones de las autoridades sanitarias. Puede hacerlo, por ejemplo, a través de manifestaciones de la denominada función extrafiscal de los tributos. Verbigracia, previendo un mejor trato fiscal en el IVA para productos sanitarios necesarios en la lucha contra el COVID-19.

⁴.- Como las propuestas contenidas en el Documento CIAT-IOTA-OCDE *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers 10 April 2020*, págs. 41 a 44.

⁵.- Se trataría del rediseño del sistema fiscal para buscar un sistema fiscal óptimo en tiempos de crisis. Véase MIRRLEES, J., *Dimensions of tax design. The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Oxford, 2010.

Así, por ejemplo, España y otros países de la Unión Europea venían aplicando una fiscalidad muy elevada para los productos importados de fuera de la Unión, singularmente del sudeste asiático. Así España también venía aplicando, en el caso de productos fabricados en el exterior (mascarillas fabricadas en China o Corea del Sur), el arancel contenido en el TARIC del 6,3 %⁶. Así lo hizo hasta que se suprimió este derecho de importación, con la emisión de la Nota Informativa de Gestión Aduanera de 2 de abril de 2020 de la Subdirectora General de Gestión Aduanera (NI GA 11/2020 de 2 de abril).

Para neutralizar esta situación, el 3 de abril de 2020 la Comisión Europea aprobó la Decisión (UE) 2020/491 relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020. Mediante esta decisión se dispuso la franquicia de derechos de importación y la exención en IVA a la importación de mercancías necesarias para hacer frente a la pandemia, entre las que se encuentran mascarillas, respiradores, geles desinfectantes o *tests* de detección del coronavirus. Señala la mencionada decisión que las mercancías se deben importar para su despacho a libre práctica por organizaciones estatales, organismos públicos y otros organismos de derecho público y organizaciones autorizadas por las autoridades competentes de los estados miembros y se deben distribuir gratuitamente o ser puestas a disposición de las personas afectadas, en situación de riesgo, o quienes participan en la lucha contra el brote de la enfermedad⁷. Tras la importación, las mercancías no se deben utilizar o no deben ser objeto de préstamo, alquiler o cesión para fines distintos de los que determinan la exención⁸.

⁶.- Dicho TARIC se desprende del Reglamento de ejecución (UE) n° 1001/2013 de la Comisión, de 4 de octubre de 2013, por el que se modifica el Anexo I del Reglamento (CEE)2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2014.

⁷.- La importación a libre práctica supone, como es sabido, el ingreso en el territorio de un Estado miembro de la Unión Europea de bienes procedentes de terceros países, respecto de los cuales se hayan cumplido en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente. La *libre práctica* otorga a las mercancías de origen extracomunitario, el estatus de mercancías comunitarias. Véase CABELLO PÉREZ, M., *Las aduanas y el comercio internacional*, ESIC Editorial, Madrid, 2009, pág. 272.

⁸.- Los Estados Miembros deberán informar antes del 30 de noviembre de 2020 de las organizaciones autorizadas para la importación de este tipo de mercancías con exención, la naturaleza y cantidad de mercancías admitidas con franquicia de derechos de importación y exención de IVA y las medidas adoptadas para garantizar el cumplimiento de los requisitos para la efectividad de estas exenciones.

La exención tiene alcance retroactivo, y se aplica desde el 30 de enero de 2020, fecha en la que, como dijimos, la OMS declaró emergencia de salud pública. La misma tiene un plazo limitado de seis meses, y se extenderá hasta el 31 de julio de 2020. A pesar de que estas exenciones se habilitaron el 3 de abril de 2020, los estados miembros de la Unión Europea podían aplicar desde fecha anterior excepciones similares, adoptándolas como *medidas de carácter provisional*, para después comunicarlo a la Comisión. Esta adopción provisional permitiría aplicar la ventaja fiscal desde el establecimiento de la misma, con el compromiso implícito de recuperar el beneficio fiscal si no es finalmente autorizado. Esta decisión se pudo haber tomado en España con anterioridad de modo provisional, lo que, como vimos, no se hizo hasta la NI GA 11/2020 de 2 de abril. Posteriormente la NI GA 12/2020 DE 8 de abril, sobre la aplicación de las franquicias y exenciones a las importaciones de material para víctimas de catástrofes previstas en la decisión (UE) 2020/491, especificó los términos en que tal franquicia debía aplicarse.

Y finalmente, en España se ha aprobado un tipo cero en el IVA, aunque no con el alcance retroactivo del IVA a la importación desde el 30 de enero de 2020, como se prevé en la mencionada franquicia comunitaria. La norma que prevé esto es el Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, que dispone la aplicación de este tipo cero desde el 23 de abril de 2020, hasta el 31 de julio de 2020, para ciertos productos, siempre que los destinatarios de la entrega de los mismos sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios o las entidades privadas de carácter social, a que se refiere el artículo 20, Tres de la Ley del IVA. La aplicación de este tipo cero se ha prolongado con la reciente aprobación del Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre.

Y, a mayores de lo hasta aquí señalado, la crisis sanitaria del COVID-19 traerá de la mano una crisis económica, que ya está manifestando sus primeros síntomas como consecuencia de la parálisis de la actividad productiva por las medidas adoptadas por los distintos países en el marco de sus respectivos ordenamientos jurídicos internos, que incluyen en mayor o menor medida, limitaciones o restricciones al desplazamiento de personas físicas, cuando no, lisa y llanamente, situaciones de cuarentena, confinamiento e incluso *toque de queda*.

Los augurios de lo que puede ser esta crisis no son nada alentadores y, en algunos casos, tienen visos *apocalípticos*. El Fondo Monetario Internacional (FMI) ha pronosticado que se trata de una crisis *como ninguna otra*, que va a alterar el orden económico y social, llegando

a decirse que será la mayor crisis desde la Gran Depresión de los años treinta⁹. Se destaca especialmente la incidencia de la misma en el área LATAM. La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) ha llegado a evaluar las distintas variables (disminución de la actividad económica, abaratamiento de materias primas, interrupción de las cadenas mundiales de valor, menor actividad turística, reducción de remesas...) para traducirlas en cuantiosos incrementos de la desigualdad y la pobreza¹⁰.

En este escenario, la crisis que se avecina parece tener perfiles diferentes a la no muy lejana del 2008. Aquélla era una crisis eminentemente financiera. Como dijimos en su momento esa crisis, cuya *acta fundacional* se sitúa en la declaración de insolvencia de la entidad de servicios financieros *Lehman Brothers Holdings Inc.* en septiembre de 2008, tenía algunas características que la hacían peculiar y la diferenciaban de las crisis cíclicas de los últimos años. Así, se trataba de una crisis cuyo origen se situaba en un exceso de liquidez en los mercados, lo que generó una política de enorme expansión crediticia y *puso en evidencia defectos, no sólo en el funcionamiento de las entidades financieras, sino también en las entidades públicas reguladoras*¹¹. La presente crisis es de paralización del sistema productivo y de reducción exponencial de la actividad del sector servicios por las restricciones nacionales e internacionales a la movilidad. Una crisis con una dimensión y con unos caracteres absolutamente inéditos.

Medidas tributarias inmediatas ante el actual contexto. El caso de España

En España, ante el avance de la pandemia del coronavirus, el Gobierno aprobó el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

El estado de alarma es una de las situaciones excepcionales previstas en el artículo 116 de la Constitución y desarrolladas por la ley orgánica a que hace referencia el párrafo primero

⁹ .- <https://www.theguardian.com/business/2020/jan/17/head-of-imf-says-global-economy-risks-return-of-great-depression>

¹⁰ .- <https://www.efe.com/efe/america/economia/cepal-latinoamerica-no-puede-contar-con-ee-uu-en-la-crisis-del-coronavirus/20000011-4215993>

¹¹ .- Véase nuestro trabajo, “La política fiscal en tiempos de crisis”, publicado en *Derecho Tributario. Reflexiones. Estudios en Homenaje a Víctor Uckmar*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2018, págs. 265 y 266. También ROCH, M.T., “La imposición sobre sociedades en la encrucijada ¿hacia un escenario SOLER de inmunidad fiscal”, *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (1ª parte)*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 10, 2018, pág. 13.

de este precepto de la norma fundamental. Se trata de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio. En concreto, el artículo 4º de esta ley orgánica incluye lo que, con carácter general, se puede denominar *epidemias*, como uno de los supuestos de declaración del estado de alarma.

De acuerdo con la Norma Fundamental y con la Ley Orgánica, el estado de alarma se declarará por el Gobierno mediante decreto acordado por el Consejo de Ministros por un plazo máximo de quince días, dando cuenta al Congreso de los Diputados¹². Y según el artículo 11 de la misma Ley Orgánica 4/1981, la declaración del estado de alarma facultará al Gobierno, entre otras cosas, a *limitar la circulación o permanencia de personas o vehículos en horas y lugares determinados, o condicionarlas al cumplimiento de ciertos requisitos*¹³.

El Estado de alarma previsto por el Real Decreto 463/2020 lleva a cabo esa limitación de circulación al establecer un régimen de confinamiento, fijando sólo la posibilidad de circulación por las vías y espacios públicos para las actividades previstas en su artículo 7, que serían actividades de *carácter esencial*¹⁴.

Sin entrar en otras consideraciones de índole jurídico o sociológico, esta limitación a los desplazamientos está provocando, desde el punto de vista económico, una parada total o parcial de la actividad productiva, con una ruptura del circuito de oferta y demanda, tanto en España como en los demás países que han establecido medidas semejantes de cuarentena, lo que se va a traducir en una recesión y en la consiguiente crisis económica. Así, el FMI estima que, por cada mes de confinamiento, el PIB mundial cae 3 puntos, lo que

¹².- Por su parte, la decisión de declarar el estado de sitio la toma el Congreso de los Diputados por mayoría absoluta, a propuesta exclusiva del Gobierno. El estado de excepción será declarado mediante decreto acordado en Consejo de Ministros, previa autorización del Congreso de los Diputados.

¹³.- También a: b) *practicar requisas temporales de todo tipo de bienes e imponer prestaciones personales obligatorias; c) intervenir y ocupar transitoriamente industrias, fábricas, talleres, explotaciones o locales de cualquier naturaleza, con excepción de domicilios privados, dando cuenta de ello a los Ministerios interesados; d) limitar o racionar el uso de servicios o el consumo de artículos de primera necesidad; e) impartir las órdenes necesarias para asegurar el abastecimiento de los mercados y el funcionamiento de los servicios y de los centros de producción...*

¹⁴.- Las causas que legitiman el uso de espacios públicos son: a) adquisición de alimentos, productos farmacéuticos y de primera necesidad; b) asistencia a centros, servicios y establecimientos sanitarios; c) desplazamiento al lugar de trabajo para efectuar su prestación laboral, profesional o empresarial; d) Retorno al lugar de residencia habitual; e) asistencia y cuidado a mayores, menores, dependientes, personas con discapacidad o personas especialmente vulnerables; f) desplazamiento a entidades financieras y de seguros; g) por causa de fuerza mayor o situación de necesidad; h) cualquier otra actividad de análoga naturaleza que habrá de hacerse individualmente, salvo que se acompañe a personas con discapacidad o por otra causa justificada.

supone que el impacto del coronavirus en la economía es peor que el que supuso la crisis de 2008. Para el caso de España, el FMI prevé una posible caída del PIB entre el 5% y el 9%. A corto plazo, las cuarentenas decretadas para luchar contra la expansión del Coronavirus se traducen en falta de liquidez de las empresas lo que supone imposibilidad de pagar a proveedores y trabajadores y el consiguiente aumento del desempleo. En el caso español esta situación se suma a problemas económicos evidentes, como un déficit por encima del 3% del PIB en 2019, un volumen de deuda pública del 95 % y a problemas estructurales de desempleo, a lo que hay que añadir las circunstancias de un tejido empresarial integrado en un 95 % por pequeñas y medianas empresas. Además de la singular tipología del sector productivo español, con un preponderante rol del sector servicios.

El FMI, como otros organismos internacionales, proponen garantizar una *liquidez de emergencia*¹⁵, en especial para el tejido productivo que, en el caso de España, como dijimos, está integrado de forma mayoritaria por pequeñas y medianas empresas¹⁶.

De ahí que una medida que ha sido adoptada por diversos países haga referencia a la necesidad de aplazamientos de los deberes tributarios, a las que nos vamos a referir en primer lugar.

15 .- <https://www.eleconomista.es/mercados-cotizaciones/noticias/10408559/03/20/El-FMI-pide-mas-estimulos-sincronizados-de-los-bancos-centrales-para-paliar-los-efectos-del-COVID19.html>

16 .- España es un país de pequeñas y medianas empresas. En los últimos años, y en el contexto de crisis económica, se ha consolidado un panorama en el cual las pequeñas y medianas empresas son más y crecen más, mientras que las empresas grandes se reducen. Así lo señala, por ejemplo, el Estudio sobre la Evolución de las Empresas y Trabajadores, Serie Histórica 1999-2016, elaborado por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE). Dice este informe que “desde 2010 el número de empresas de menos de 50 trabajadores ha ido aumentando, mientras las empresas de más de 50 trabajadores aún no han recuperado los porcentajes anteriores a 2010...las empresas de menos 50 trabajadores han pasado de representar en 2010 el 97,77 %, al actual 97,98 %...mientras que las empresas de más 500 trabajadores han sufrido una ligera variación a la baja, de un 0,16 % en 2010 a un 0,15 % en 2016” . Así, en datos facilitados por la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, de abril de 2018, para un total de 2.874.068 empresas inscritas en la Seguridad Social, 1.546.209 serían autónomos, entendiéndose por tales, PYMES sin asalariados (el 53,8 %). 1.145.965 serían microempresas -de 1 a 9 asalariados- (el 39,9 %)-. Las empresas pequeñas, entre 10 y 49 asalariados serían 152.664 (el 5,3 %). Las medianas, entre 50 y 249 asalariados serían 24.581 (el 0,8 %). Y las grandes, de 250 o más asalariados, sólo sumarían 4.649, lo que supone el 0,2 %. Véase, PAMPILLÓN OLMEDO, R.-MINGORANCE-ARNÁIZ A.C., “La situación de las PYMES en España”, en *La evolución de las PYMES en España*, Colegio de Economistas de Madrid, nº 149, octubre, 2016, pág. 7.

Medidas de diferimiento, aplazamiento o suspensión de plazos tributarios

En el derecho comparado se han adoptado tanto medidas de aplazamiento general, trasladando las fechas de ingreso de determinados tributarios, como otras medidas de suspensión de términos temporales, a efecto de que las limitaciones por el confinamiento no influyan negativamente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y se pueda disponer de cierta liquidez, especialmente por parte de las pequeñas y medianas empresas. En este sentido, podemos hablar de medidas de diferimiento general del deber de ingresar determinados impuestos, alterando los plazos para todos los contribuyentes o para un sector concreto de éstos, ante los problemas de tesorería que la parálisis económica derivada del COVID-19 va a propiciar. Ese sería el caso de Estados Unidos, que ha trasladado el límite para presentar la declaración del *Income Tax* (Format 1040) del 15 de abril al 15 de julio¹⁷. También en el caso de Portugal, y siguiendo en este punto a ADAME MARTÍNEZ, se han ampliado los plazos para la presentación del Impuesto sobre Sociedades (modelo 22) correspondiente a 2019 desde el 31 de mayo al 31 de julio de 2020¹⁸.

Otros países han optado, por el contrario, por aplazamientos a instancia de los contribuyentes, como es el caso de Alemania, que ha habilitado la posibilidad de solicitar reducciones de los pagos a cuenta a realizar por autónomos y empresarios, si estos pueden demostrar que se han visto directamente afectados por el COVID-19. Bélgica se ha decantado también por los aplazamientos, facultando a los obligados tributarios a presentar planes especiales de pago, que la Administración fiscal aceptaría o rechazaría¹⁹.

¹⁷.- Como señala ADAME MARTÍNEZ, F., “Medidas Fiscales ante el COVID-19. Qué podemos aprender del Derecho Comparado?”, *Taxlandia, Blog Fiscal*, 30 de marzo de 2020, <https://www.politicafiscal.es/francisco-adame/medidas-fiscales-ante-el-covid-19-que-podemos-aprender-del-derecho-comparado>, en algunos Estados; “este es el caso de Colorado donde la ampliación del plazo para la presentación es de 6 meses, es decir, hasta el 15 de octubre de 2020 y en Iowa donde la ampliación abarca hasta el 31 de julio de 2020”.

¹⁸.- ADAME MARTÍNEZ, F., “Medidas Fiscales ante el COVID-19. ¿Qué podemos aprender del Derecho Comparado?”, *Taxlandia, Blog Fiscal*, 30 de marzo de 2020, <https://www.politicafiscal.es/francisco-adame/medidas-fiscales-ante-el-covid-19-que-podemos-aprender-del-derecho-comparado>

¹⁹.- ADAME MARTÍNEZ, F., “Medidas Fiscales ante el COVID-19. ¿Qué podemos aprender del Derecho Comparado?”, *Taxlandia, Blog Fiscal*, 30 de marzo de 2020, <https://www.politicafiscal.es/francisco-adame/medidas-fiscales-ante-el-covid-19-que-podemos-aprender-del-derecho-comparado>

En el caso de España, no se ha contemplado un diferimiento generalizado del pago de impuestos²⁰, sin que pueda catalogarse como tal el retraso del 20 de abril al 20 de mayo del ingreso de ciertos tributos, dispuesto por el Decreto-Ley 14/2020. Ha prevalecido la opción de aplazamientos a solicitud del obligado tributario, supuestamente por la mayor capacidad de la Administración Tributaria española para resolver estas situaciones, frente a las de otros países.

Así, en España, las normas dictadas con el objetivo de hacer frente a la crisis del COVID-19, incluyen, en primer lugar, una suspensión y ampliación de plazos, pero no se han postergado con carácter general los términos temporales para presentar autoliquidaciones y declaraciones con el consiguiente pago de los tributos de empresarios y autónomos. Se ha previsto, eso sí, un régimen muy limitado de aplazamientos (no fraccionamientos) para ciertos obligados tributarios, previa solicitud de los mismos.

Desglosando brevemente estas cuestiones, señalemos en primer lugar que, al referirnos a las normas dictadas con el objetivo de hacer frente a la crisis del COVID-19 haremos mención, en primer lugar, al Real Decreto (RD) 463/2020, de 14 de marzo, que da cobertura al estado de alarma, modificado por el RD 465/2020, de 17 de marzo, aunque estos decretos no hacen referencia a cuestiones tributarias. Su única previsión con incidencia en el ámbito fiscal es la Disposición Adicional Tercera, a la que nos referiremos a continuación. En segundo lugar, están los Reales Decretos-Leyes 7/2020 de 12 de marzo, 8/2020 de 17 de marzo, 14/2020 de 14 de abril y 15/2020 de 21 de abril.

Pues bien, la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 señala que *se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo. Al mismo tiempo se señala que los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren.*

²⁰.- Señala en este sentido CARBAJO VASCO, D., que "...no incluir, al menos, un aplazamiento en los pagos en las liquidaciones tributarias supone desconocer que ya no siquiera nos enfrentamos ante una crisis de liquidez, si no a una crisis de demanda, con paralización económica, y que no parece muy lógico, cuando muchas empresas no tienen ingresos, exigir pago alguno de tributos...", *Comentarios Urgentes a las medidas fiscales aprobadas para hacer frente al impacto económico del COVID-19*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, pág. 2.

A pesar de las dudas iniciales, esta suspensión (que supone que los plazos se reanudan cuando cese el estado de alarma) no es aplicable a los plazos de los procedimientos tributarios. El RD 465/2020, por medio de su artículo único, modifica el RD 463/2020, añadiendo a su Disposición Adicional Tercera, con efectos de 18 de marzo de 2020, un apartado 6, por medio de la que se confirma que la suspensión *no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias*. De esta manera, queda en evidencia que el Decreto del estado de alarma no contiene previsiones tributarias.

Y así fue, hasta que el artículo 33 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo dispuso una regulación específica para plazo tributarios. Así se dice que se suspenderán los plazos previstos en el artículo 62,2 de la Ley General Tributaria, en el caso de plazos de ingreso voluntarios de deudas liquidadas por la Administración. También los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes y los plazos para atender los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación. La Disposición Transitoria Tercera de este Decreto-Ley establece que *lo dispuesto en el artículo 33 será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley*. Entrada en vigor que se fija en el 18 de marzo de 2020. Este artículo 33 opta pues por un régimen de ampliación de plazos para aquellos procedimientos que no hayan concluido a la entrada en vigor del Decreto-Ley 8/2020 (18 de marzo de 2020). Para estos procedimientos el plazo se amplía hasta el 30 de abril. Lo que significa que empieza a correr nuevamente el 1 de mayo de 2020. Y como consecuencia de las sucesivas ampliaciones del estado de alarma, el Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, establece un nuevo plazo de referencia para los procedimientos tributarios, hasta el 30 de mayo de 2020²¹. De esta manera, los plazos que se reanudarían el 1 de mayo de 2020, pasan a correr de nuevo el 1 de junio. Cuando el plazo de interposición inicial abarcase parte del

²¹.- Dice la Disposición Adicional Primera de este Decreto-Ley que las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.

periodo entre el 14 de marzo y el 30 de abril à 30 de mayo de 2020. Y la suspensión de prescripción y caducidad, operada por el inicio del estado de alarma que era hasta el 30 de abril de 2020, pasa al 30 de mayo.

Al tiempo se prevé que en el procedimiento administrativo de apremio no se procederá a la ejecución de garantías que recaigan sobre bienes inmuebles desde la entrada en vigor del Decreto-Ley 8/2020 y hasta el día 30 de abril de 2020, que también queda extendido hasta el 30 de mayo. Se trata de un plazo extra, excepcional, que no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Tributaria, ni a efectos de prescripción y caducidad. Y también, los plazos correspondientes a notificaciones que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de esta medida se extienden hasta el 20 de mayo de 2020, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso éste resultará de aplicación. Y todo ello, sin menoscabo de lo dispuesto por la normativa aduanera en materia de plazos para formular alegaciones y atender requerimientos.

En suma, se trata, más que de una suspensión, de una ampliación de plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios de aplicación, sancionador y de revisión, tramitados por la Agencia, porque esa es la finalidad que tiene el plazo entre el 18 de marzo y el 30 de abril de 2020 (después, 30 de mayo). Lo que sí se suspenden son los plazos de prescripción y caducidad.

Medidas fiscales que se pueden adoptar para mejorar la liquidez de las empresas

Las políticas públicas orientadas a aliviar la situación crítica del tejido económico por la crisis del coronavirus requieren apostar por reforzar la liquidez de los operadores económicos ante la parálisis de su actividad. Esa falta de actividad se traduce en la ausencia de ingresos de empresas y autónomos y en la necesidad de seguir afrontando ciertos gastos, singularmente de personal y financieros. En función de ello, podrían proponerse medidas para aumentar la liquidez y mitigar los efectos de la crisis del COVID-19 en diversos impuestos que afectan a quienes realizan actividades económicas como empresarios individuales o sociales.

Así, cabe en primer lugar, disponer de amortizaciones aceleradas o libres. La amortización, según SANZ GADEA es un instrumento para reflejar la depreciación o disminución de valor de determinados elementos patrimoniales en un sentido tanto físico como funcional o económico²² - acepción técnica de la amortización²³. El fenómeno de la depreciación exige el mecanismo de la amortización como instrumento para incorporar al coste de lo producido una determinada manifestación del valor del factor capital - acepción económica de la amortización - y, como consecuencia de lo anterior, facilitar la restitución del factor capital invertido - acepción financiera -. Esta función financiera de la amortización es una de sus vertientes técnico-jurídicas más importantes. Se traduce en que la amortización es una técnica que permite que el coste de un bien que va a estar incorporado al activo de una empresa hasta su completa depreciación se vaya incluyendo periódicamente en los costes productivos de la misma, esto es, se vaya *liquidando*²⁴. Ello faculta la recuperación del coste de los bienes de inversión, lo que para MARSAGLIA supone mantener al sujeto en la posición idónea para la obtención de la renta²⁵. En la medida en que se practica la amortización sobre el valor histórico del bien de inversión se recupera el coste de adquisición del elemento, lo que es fundamental para la liquidez de la empresa.

Por su parte, aunque la amortización debe ser acorde con la depreciación de los bienes de inversión, cabe la libertad de amortización, que algunas catalogan como beneficio fiscal²⁶. El régimen de libertad de amortización, al permitir deducir una cuantía superior a la depreciación efectiva del bien amortizado, faculta el ahorro financiero proveniente de la anticipación del gasto fiscal²⁷, siendo también una fuente de liquidez para la empresa.

Así, ante el parón de la actividad de las empresas por el COVID 19, la primera cuestión que se suscita es si se puede seguir amortizando, dado que tradicionalmente la amortización se ha venido vinculando al uso efectivo del elemento de inversión en la actividad de la

22.- SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades*, t. I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1987, pág. 265.

23.- ALVAREZ LOPEZ, J., *Contabilidad General*, Ed. Donostiarra, San Sebastián, 1979, pags. 137 a 139.

24.- El término lo utiliza MARTIN DELGADO, J. M., en "Las obligaciones contables del Fondo de Previsión para Inversiones, su régimen jurídico", *Civitas, R.E.D.F.*, nº 5, 1975, pág. 7.

25.- MARSAGLIA, G. M., "Spunti in tema di capacità contributiva", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1973, II, pág. 20.

26.- MIRACLE GOMEZ, J., "Libertad de amortización", *Impuestos*, I, 1986, pág. 279. Los métodos de amortización que permiten deducir una cantidad que supera la depreciación real se acercan más a la función del beneficio fiscal que al de una mera partida deducible.

27.- MIRACLE GOMEZ, J., "Libertad de amortización", *Impuestos*, I, 1986, pág. 279.

empresa. Obviamente, no habrá ningún problema para seguir practicando la amortización contable y fiscal mientras el activo figure contabilizado. Pero, además, para facilitar la liquidez de las empresas, convendría valorar, en primer lugar, la posibilidad de amortizar libremente los bienes de inversión adquiridos. Si se practicase esta amortización fiscal libre, estaríamos ante una depreciación fiscal que generaría una diferencia temporaria, teniendo en cuenta la Norma de Registro y Valoración 13^a. Consiguientemente, procedería practicar ajustes extracontables negativos, lo que exigirá anotar en contabilidad un impuesto diferido de la cuenta 6301 en el Debe, y un pasivo por diferencias temporarias imponible en la Cuenta 479, en el Haber.

En segundo lugar cabría prever *devoluciones rápidas* en el IVA. Sabido es que el IVA genera, en situaciones de dificultad económica, grandes tensiones de tesorería a los operadores económicos, traducidas en situaciones de falta de liquidez. Al igual que en otras figuras tributarias, en el IVA rige el criterio del devengo a la hora de determinar el ingreso del tributo. Como se sabe, el criterio del devengo, con carácter general, resulta enormemente perjudicial para las empresas en relación con determinados ingresos en los cuales, entre el momento en que se reconoce el derecho a su percepción y el instante en que se percibe el ingreso, suele transcurrir algún tiempo. Probablemente, resultase más adecuado establecer como regla general el criterio de caja, pero el devengo es la regla general y así lo establece la ley doméstica, de acuerdo con lo dispuesto por el Derecho de la Unión Europea.

Otras cuestiones afectadas por las situaciones de confinamiento derivadas del COVID-19

Otras muchas cuestiones con trascendencia fiscal van a verse afectadas por los confinamientos derivados del estado de alarma u otras situaciones similares en otros países por la crisis del coronavirus.

Así, por ejemplo, la OCDE ha publicado la nota *Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis*, de 3 de abril de 2020, en el que analizaba la incidencia de la crisis del COVID-19 en relación con distintos aspectos de la fiscalidad internacional. Como señalan POZA CID-ASÍN PÉREZ, buena parte de las reglas de la fiscalidad internacional (por ejemplo las que atribuyen la residencia o determinan la concurrencia de un establecimiento permanente en su concepción clásica) “se basan en gran medida en la

presencia física en uno u otro Estado, presencia física que se ha visto alterada por la crisis actual”²⁸.

Así, por un lado, se valora el impacto de las restricciones de movilidad en la residencia fiscal, en tanto el confinamiento en otro país puede frustrar la voluntad de abandonarlo, llegando a consumir una presencia en ese estado el número de días que requiere su legislación doméstica para adquirir la residencia. O bien, el confinamiento en un estado distinto al propio puede afectar a la voluntad de retorno. Situaciones todas estas que, por ejemplo, pueden incidir en la planificación fiscal de los expatriados, especialmente a los que se encuentren en el año de cambio de residencia, ya sea el del inicio de su expatriación o el momento de retorno a su país de origen. El criterio que debe prevalecer para la OCDE es, como señala la nota de 3 de abril de 2020, el del *residence will not change due to such temporary dislocation*, lo que se puede traducir en la idea de que las ausencias por confinamientos o cuarentenas propiciadas por el COVID-19 se deben considerar como *ausencias temporales* a efectos de determinar el cómputo de días de permanencia en un determinado país.

Al tiempo, la nota citada pone de manifiesto la preocupación de la OCDE por la incidencia de diversas consecuencias de las restricciones de movilidad en las categorías tributarias internacionales, singularmente en la posible concurrencia de un establecimiento permanente *agente dependiente*. Y así se evalúa la incidencia del teletrabajo, para afirmar que un trabajador teletrabajando en otro país no es un establecimiento permanente para la empresa, ya que en la mayoría de los casos serán labores intermitentes y su domicilio no es un espacio a disposición de la empresa. Tampoco el trabajador que teletrabaja es un agente dependiente, ya que la mera conclusión de trabajos en remoto no supone que habitualmente se negocien contratos en nombre de la empresa. Por tanto, el mero hecho de teletrabajar en otro país no genera un establecimiento permanente²⁹. No se puede entender que habitualmente el teletrabajador celebre contratos en nombre de la empresa o que actúe a favor de la empresa, como dice la versión del 2017 del artículo 5.5 del

²⁸.- POZA CID, R.-ASÍN PÉREZ, I. "El COVID-19 impactará en los convenios para evitar la doble imposición", *Expansión*, 16 de abril de 2020.

²⁹.- *the guidance explains that carrying on intermittent business activities at the home of an employee does not make that home a place that is at the disposal of the enterprise. Also, for a home office to create a PE for an enterprise, it must be used on a continuous basis for carrying on business of an enterprise and the enterprise generally must require the individual to use that location to carry on the enterprise's business.*

Modelo OCDE³⁰. Se requiere habitualidad, y esa habitualidad no existiría si se trabaja un tiempo más o menos corto en casa por un claro motivo sobrevenido de fuerza mayor. La excepción sería que se pudiera probar que el empleado ya celebraba contratos en nombre de la empresa y era establecimiento permanente agente antes de la crisis del COVID-19³¹. También se aclara que, en caso de establecimiento permanente por obras de construcción, instalación o montaje, no se incluirá en el plazo de doce meses, según el Modelo OCDE y de seis, según el de Naciones Unidas, el período de tiempo en que se encuentren interrumpidas las obras por la parálisis consecuencia de la crisis del COVID-19³². Por tanto, en este supuesto, y a diferencia de los demás, sí se propone que se tomen en consideración las ausencias por las parálisis derivadas de las situaciones excepcionales del coronavirus de cara al cómputo del período (12 meses como regla general) establecido para el reconocimiento de un establecimiento permanente por obra.

La relevancia de la fuerza mayor como circunstancia que excluye la exigencia de sanciones por incumplimientos tributarias en el marco de la crisis del COVID-19

A la hora de imponer sanciones en el marco de la situación de crisis derivada del COVID-19, debe aplicarse el sistema sancionatorio tributario común, y el respeto a las exigencias de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Por tanto, se sancionará la falta de ingreso a través de engaños en las declaraciones o autoliquidaciones, el ingresar menos como consecuencia de tales engaños o, simplemente, la omisión pura: no ingresar por no haber declarado ni autoliquidado. Ahora bien, si bien se puede defraudar por acción u omisión, se debe excluir la sanción ante la eventual concurrencia de fuerza mayor, que es una excepción a la antijuridicidad³³. Se debe interpretar el concepto de fuerza mayor de manera estricta, diferenciándolo del mero caso fortuito, de modo que no sólo debe

³⁰ .- *...the temporary conclusion of contracts in the homes of employees or agents because of the COVID-19 crisis should not create PEs for the businesses.*

³¹ .- *The guidance notes that a different approach may be appropriate, however, if the employee was habitually concluding contracts on behalf of the enterprise in his or her home country before the COVID-19 crisis.*

³² .- *...that a construction site PE would not be regarded as ceasing to exist when work is temporarily interrupted due to the COVID-19 crisis. According to the guidance, the duration of such an interruption of activities should, however, be included in determining the life of a site...*

³³.- MARTINEZ LAGO, M.A., "La reforma de la Ley General Tributaria. Modificaciones en materia de infracciones y sanciones", *Cuadernos Jurídicos*, n° 3, 1995, pág. 44.

tratarse de un hecho imprevisible sino además que, aun en el caso de que se pudiese prever, resultase inevitable³⁴. Y así, y aunque exista la posibilidad de solicitar aplazamientos, cabría la posibilidad de que determinados supuestos de carencia de liquidez o de recursos que impidieran el puntual pago de la deuda tributaria pudieran ser constitutivos de fuerza mayor³⁵. Para ello sería necesario, como señala SANCHEZ AYUSO, que no se hubiera podido prever esa falta de liquidez o que, aunque fuera previsible, resultase imposible evitarla, refiriéndose esta imposibilidad de prever no sólo a la fecha o plazo para el pago del tributo sino a un plazo de tiempo razonable en el cual se puede decir que el contribuyente tiene la obligación de procurarse los medios de pago. Por eso, en la práctica, los supuestos de fuerza mayor por este motivo serán muy excepcionales, pero entre los mismos cabría incluir casos de falta de medios económicos para pagar el tributo en la actual situación de crisis del coronavirus.

E incluso cabría admitir la imposibilidad de sancionar por falta de antijuridicidad, por concurrencia de la eximente de estado de necesidad. Así, se ha discutido si podría considerarse estado de necesidad el supuesto en el que el sujeto pasivo no puede pagar el tributo porque debe hacer frente a otros gastos de mayor importancia vital para él o su familia, por ejemplo, que el pago del tributo impidiese la supervivencia económica de una empresa. A nuestro modo de ver, no existe impedimento alguno para que el legislador que perfila un sistema sancionatorio fiscal recoja supuestos de estado de necesidad. Pero para ello deben darse dos requisitos ineludibles; el bien jurídico en atención al cual se sacrifica la obligación de pagar el tributo debe encontrarse realmente en peligro, que ha de ser real y objetivamente apreciado. Y además, ese peligro debe conllevar la necesidad de lesionar el crédito tributario, en este caso, la necesidad de no pagar el tributo. Aun cuando esto sólo sería posible cuando se agoten las posibilidades que concede el ordenamiento jurídico para obtener aplazamientos y fraccionamientos, no cabría descartar que en casos como estos no fuese posible sancionar por ausencia de antijuridicidad.

³⁴.- En la sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla, de 31 de enero de 1986 - *Impuestos, 1986, II*-, se trata el supuesto de imposibilidad de aplicar un recargo porque el retraso en el pago se debe a una huelga. Esta sentencia configura los intereses de demora como intereses moratorios o culposos, cosa que no se compece con la regulación que de los mismos hace la legislación española. La diferencia entre una y otra ya fue puesta de relieve en las resoluciones de las X Jornadas del ILADT, celebradas en Quito en 1981. En la Conclusión nº 6, del Tema II sobre Infracciones y sanciones, se señala que "debe distinguirse claramente entre intereses por no pago oportuno, de carácter indemnizatorio o resarcitorio y multa por mora, como pena a la violación de la norma".

³⁵.- SANCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 238.

Referencias

- ADAME MARTÍNEZ, F., "Medidas Fiscales ante el COVID-19. ¿Qué podemos aprender del Derecho Comparado?", *Taxlandia, Blog Fiscal*, 30 de marzo de 2020, <https://www.politicafiscal.es/francisco-adame/medidas-fiscales-ante-el-covid-19-que-podemos-aprender-del-derecho-comparado>.
- ALVAREZ LOPEZ, J., *Contabilidad General*, Ed. Donostiarra, San Sebastián, 1979.
- BOULDING, K. E., *La economía del amor y del temor: una introducción a la economía de las donaciones*, Alianza Editorial, Madrid, 1976.
- CABELLO PÉREZ, M., *Las aduanas y el comercio internacional*, ESIC Editorial, Madrid, 2009.
- CARBAJO VASCO, D., *Comentarios Urgentes a las medidas fiscales aprobadas para hacer frente al impacto económico del COVID-19*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.
- GARCÍA NOVOA, C., "La política fiscal en tiempos de crisis", publicado en *Derecho Tributario. Reflexiones. Estudios en Homenaje a Víctor Uckmar*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2018.
- MARSAGLIA, G. M., "Spunti in tema di capacità contributiva", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1973, II.
- MARTIN DELGADO, J. M., en "Las obligaciones contables del Fondo de Previsión para Inversiones, su régimen jurídico", *Cívitas, R.E.D.F.*, nº 5, 1975.
- MARTINEZ LAGO, M.A., "La reforma de la Ley General Tributaria. Modificaciones en materia de infracciones y sanciones", *Cuadernos Jurídicos*, nº 3, 1995.
- MIIRLEES, J., *Dimensions of tax design. The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Oxford, 2010.
- MIRACLE GOMEZ, J., "Libertad de amortización", *Impuestos*, I, 1986, pág. 279.
- PAMPILLÓN OLMEDO, R.-MINGORANCE-ARNÁIZ A.C., "La situación de las PYMES en España", en *La evolución de las PYMES en España*, Colegio de Economistas de Madrid, nº 149, octubre, 2016.
- POZA CID, R.-ASÍN PÉREZ, I." El COVID-19 impactará en los convenios para evitar la doble imposición", *Expansión*, 16 de abril de 2020.
- SANCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades*, t. I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1987.

ROCH, M.T., “La imposición sobre sociedades en la encrucijada ¿hacia un escenario SOLER de inmunidad fiscal”, *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (1ª parte)*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 10, 2018.

Capítulo III

Multidimensionalidad del verbo en investigaciones tributarias: un horizonte teórico

Gladys Maribel Guillén Sánchez

Introducción

Descubrir el descubrir de la recursividad verbo-verbo sujeto infinitivo por haber privilegiado la aplicación del mandato Divino: En el principio fue el verbo, y si lo es, se expresa en acciones multidimensionales de uso, es el propósito de este capítulo, el cual versa sobre la creación del conocer como resultado del pensar universitario en la cultura en Ciencias Tributarias, la cual evita la estética de lo sensible, para comprender que, la acción de su verbo general redactado en las tesis o trabajos de grado es compleja, al utilizar para ello un verbo en infinitivo, cuya función de uso es asumida por los redactores de verbos en investigación, como simple porque el estatuto de la ciencia así lo determinó, al permitir sólo la función de objetivo, en sus normas de la Asociación Psicológica Americana (APA).

Amar el amar del mandato divino de la revelación, enfatizando, como ya se mencionó, la consideración: En el principio fue el verbo para que en las investigaciones del área de tributación, permitan el uso recursivo multidimensional del verbo en infinitivo en el principio, vale mencionar: Del Resumen, del Problema y de cada capítulo y no desde la forma simple de función del objetivo: General y específicos.

El verbo es una creación del investigador para evidenciar la producción del conocer. Crear, ha sido considerada la máxima acción divina y si se aplica por extensión a la ciencia, la máxima acción científica. Ambas acciones se movilizan en la estética. La estética de lo divino y la estética de lo humano. Desde esta perspectiva, se considera la revelación del

Multidimensionalidad del verbo en investigaciones tributarias: un horizonte teórico

máximo creador divino de la presencia primigenia del verbo, presencia que a nivel científico se encuentra de igual manera, en primer lugar, porque justamente forma parte del primer capítulo de toda investigación científica estructurada con verbos infinitivos en los objetivos.

De la misma manera, aparecen en el Resumen ocupando también el privilegio discursivo de ese primer lugar. De allí devienen en primea instancia las significaciones interpretativas realizadas desde los verbos de producir el conocer incorporados en los resúmenes de los trabajos de grado del área de tributación de las líneas de investigación: Megatendencia tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo, Venezuela en la cual, estoy adscrita participando activamente en el Centro de Investigación de la Megatendencia y Cultura Tributaria.

Creación del conocer en tributación

Se observa, la noción de obstáculo del sentir en la Educación Superior, reflejadas en la creación del conocer en tanto resultado del pensar universitario en la cultura investigativa en Ciencias tributarias, la cual evita la estética de lo sensible para comprender que la acción de su verbo general redactado en las tesis o trabajos de grado, es compleja, al utilizar para ello un verbo en infinitivo cuya función de uso es asumida por los redactores de objetivos en investigación como simple porque el estatuto de la ciencia así lo determinó en sus normas de la American Psychological Association (APA), cuya versión es la más usada, al menos en Venezuela, al establecer que un objetivo general se redacta en infinitivo.

Estos, por una parte no se conjugan y por otra, poseen tres lexemas o sufijos verbales en su composición: ar, er, ir, una cuestión muy simple.), terminaciones propias de las formas no personales del verbo, llamadas también verboides.

Aparece lo complejo del verbo en investigación en el momento consciente final de la etapa de la investigación en la cual el investigador, traslada ese verbo al resumen en su tesis doctoral o en trabajos de grado, lo realiza en las dimensiones múltiples para el uso de un verbo en infinitivo en cuanto a la redacción de objetivos, a saber: propósito, intención, intensión, meta y objetivo general. Paradójicamente, el resumen de todo trabajo de investigación es lo primero que exhibe el corpus textual, al funcionar en tanto síntesis del contenido abordado, allí apareció un verbo multiperspectivístico en baja frecuencia, esa

baja frecuencia del propósito, la intención o intensión revela el sentir del investigador ante el conocer.

Por el contrario, el objetivo general es el más privilegiado y por lo tanto se interpreta la trayectoria del verbo en infinitivo de un ser de investigación, cuya vida académica e investigativa universitaria, ha estado signada por verbos, quien ostenta además, la mayor producción tutorial del conocer en trabajos de investigación como coordinador de la línea de investigación Megatendencia tributaria en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo, es Doctor en Ciencias Administrativas egresado de la primera promoción en el convenio con la Universidad Experimental Simón Rodríguez, es Especialista en Evaluación Curricular y en Gerencia Fiscal, Magister en Evaluación Curricular, es docente titular en la cátedra de derecho quien ha realizado cinco trabajos de ascenso para lograrlo y es un redactor de objetivos permanente de programas y proyectos de educación e investigación en Educación Superior. El trayecto de su ser escrito, se interpreta para la obtención de datos argumentativos del obstáculo epistemológico del sentir en la Educación superior desde el verbo en infinitivo y de su ruptura con el sentir complejo para no evitar la estética de lo sensible.

Performatividad del verbo: objetivo, propósito, meta, fin, intensión, intención

La imagen heredada de orden, desde los teóricos clásicos hasta los modernos en las Ciencias, ha hecho posible pensar en el sujeto inerte quien por fuerza o soplo de una acción o pasión cambia su condición y pasa a moverse. Ese toque impulsor, es dado por un verbo relegado por los clasificadores del discurso a muchos lugares, menos al primero; la sustancia sigue imperando, es lo que se nombra o se dice de algo, el sujeto lo representa. El sujeto se mueve por el verbo, este documento se ocupa de mostrar que el verbo moviliza al sujeto, es protagonista de un cambio del orden heredado para generar reflexiones sobre este sujeto tradicional, quien aun siendo un viejo desea en la postmodernidad hacerse pasar como nuevo, la categoría verbo histórico, verbo social, verbo económico y verbo biológico, se insertan y se sustentan como fuerzas inductoras discutibles, se genera un tema reflexivo desde el verbo como contribución a la ciencia.

Importa además señalar, el desempeño del verbo, su realización o performatividad de uso en cuanto objetivo, propósito, meta, fin, intensión, intención en las Ciencias de la

Multidimensionalidad del verbo en investigaciones tributarias: un horizonte teórico

Tributación, porque son ellos los que definen la condición de producir el conocer y muestran el sentir según sea su uso, en esas ciencias. Su accionar desde el verbo, identifica los rasgos de la cultura investigativa demarcando su estilo investigativo. El verbo es entonces, la clave para complejizar el conocer y el sentir desde tesis doctorales interciencia y trabajos científicos interíneles, ya que, se consideran trabajos de grado de tercer nivel en Ciencias Económicas y Sociales en el área de tributación conjuntamente con los trabajos de cuarto, quinto nivel y de ascenso del Coordinador de esa área; tesis de grado de quinto nivel en Ciencias Administrativas y Ciencias de la Educación lo que implica que se puede extrapolar esta elaboración metodológica y teórica, a otras ciencias en Educación Superior en las cuales se elaboran trabajos de investigación de tercer y quinto nivel, teniendo entonces, una posibilidad de réplica científica.

Ocurren generalizaciones de uso en el idioma español que nos hacen creer que redactar objetivos es tan fácil como tenerlos, de acuerdo a Guillén (2009). Pero ¿Por qué sucede esto? El uso de un verbo en infinitivo como elemento imprescindible constitutivo del objetivo, es la respuesta más sencilla.

Al respecto, la Harvard Business Review (2000:27), refiere: Cuando un objetivo está bien definido siempre es o bien visualmente imaginable o excepcionalmente simple. Lo complejo en todo caso, es que una meta es un objetivo demarcado en el tiempo y un propósito es un objetivo intencional; teniendo que ambos utilizan también la forma verbal en infinitivo. El objetivo en sí, es la concreción de acción y respondería a la pregunta: ¿Para qué lograr? El propósito, es la intención de acción y responde a la pregunta: ¿Por qué deseo lograr algo? La meta es la acción en el tiempo y responde por ello a la pregunta: ¿Cuál es el logro en el tiempo?

Para darle contenido sustancial a una meta hay que colocarla en un contenido social, político o educativo. Aquí nos ubicaremos en la meta de la teoría general de la educación en Moore (1987:30) desde un punto de vista filosófico, quien afirma que una meta es un requisito lógico para formular una teoría práctica, consistiendo en un argumento que proporciona recomendaciones para alcanzar una finalidad considerada como deseable (propósito). “Producir” un hombre educado representa la meta educativa. La distinción entre metas y propósito es importante en educación, Moore, ya señalado así lo acota. Por otro lado, el verbo simple imaginado se concreta en la producción del conocimiento en lo complejo de asumir si es propósito, fin, meta u objetivo general.

Así se tiene que, la forma utilizada para enunciar objetivos, es el infinitivo. Los diferentes redactores de objetivos pueden contribuir a que se tome una decisión sobre la función que habrá de desempeñar.

En términos más explícitos, siendo el verbo, el núcleo representativo de la acción que habrá de ejecutarse; se debe en todo caso precisar su ámbito funcional dentro de su estructura, ya que, no sólo los objetivos se presentan en forma de infinitivo, tenemos que los propósitos, metas y actividades también lo emplean, como ya se argumentó. Se pueden “vivir” objetivos, “ser” objetivos y también redactarlos en diferentes ámbitos de las disciplinas científicas, a modo de guiar la acción pretendida.

La educación superior demanda investigación para su transformación social, en ello coinciden las formas discursivas. Desde las diferentes perspectivas ofrecidas se ha hurgado en el protagonismo del verbo en su condición fundamental para el desarrollo de investigaciones, si la acción ha de ser social, si la acción ha de ser comunicativa, si la acción ha de ser crítica, si la acción ha de ser..., será sujeto de otras investigaciones, la invitación es para todos.

Para el desarrollo de una investigación el propósito está representado por la “intención” que tenga el investigador de hacer o no hacer algo sobre un objeto de estudio; siendo quizás el momento primero de toda investigación: una intención, la cual debe necesariamente materializarse, pero ¿Cómo no confundirse si esta intención a su vez hay que concebirla como una acción? Lo que equivale a asumir que intención es acción por aquello que se debe usar un verbo en infinitivo

Prosiguiendo en este análisis, tenemos que si una voluntad, deseo de hacer, en fin intención se circunscribe a un tiempo determinado, se fija una meta. Pero para dar cumplimiento a una meta que alguna vez fue intención se necesita un proceso. Es oportuno entonces, preguntarse por la pertinencia de las diferencias, se sabe que existe abundante literatura relacionada con la redacción de objetivos en investigación; pero quizás no se ha dicho todo, es de esta manera que se presentan estas inquietudes que invitan tanto a la búsqueda inagotable de respuestas que brinden verdadera significación a los objetivos en investigación, como al cuestionamiento que sobre la praxis en redacción de objetivos se pueda poseer.

Nodo teórico implicarte explicante: el verbo

El verbo tiene su teoría y ha sido la Port Royal a nivel gramatical, su representante tradicional a la cual, luego Foucault hace referencia, reflexiona y argumenta, Establece de ese modo la Port Royal que:

El conocimiento de la naturaleza del verbo es que el juicio que nos formamos de las cosas encierra necesariamente dos términos: uno llamado sujeto, que es aquello de lo cual se afirma, como y otro llamado atributo, que es lo que se afirma, y además la unión entre ambos términos, que es propiamente la acción de nuestro espíritu que afirma el atributo respecto del sujeto. (pág. 89).

En la relación científica verbo-sujeto en el Capítulo I referido al Planteamiento del Problema, en su versión cuantitativa; o Situación Contextual en su versión cualitativa, para la realización de trabajos de Grado y Tesis Doctorales, se observa la complejidad recursiva de tres elementos a saber: El Problema o Situación Contextual, los objetivos y la justificación. Si le aplicamos a esta clasificación científica la de la Port Royal, en una versión lingüística del asunto, se tendría que el sujeto es el problema o situación contextual y el atributo que es la acción de nuestro espíritu, contentiva del verbo y la afirmación de ese atributo, en tanto justificación. El sujeto, ha marcado la pauta científica enmascarado como problema, su espíritu ha sido el verbo revelado mayoritariamente en objetivos generales en las investigaciones cuya metodología utilizada es la cuantitativa.

Aunque, ya han sido múltiples las advertencias realizadas por quienes argumentan el uso de la metodología cualitativa, entre ellas la de Ibáñez (1993), en cuanto a que: Son los objetivos los que marcan el proceso de la investigación cualitativa.

Pero, aquí cabría preguntarse: ¿Cuántas investigaciones cualitativas inician el primer capítulo con objetivos que marquen el proceso de investigación? O preguntando de otro modo: ¿Cuántas investigaciones cualitativas marcan la acción del espíritu con verbos para afirmar al sujeto? Ninguna, es la respuesta básica en el conglomerado de investigaciones sometidas a interpretación en Ciencias Económicas y Sociales en el área de tributación, respectivamente. El positivismo lógico es implacable, la investigación científica presentada por etapas, secuencial supone la certeza de una acción homogénea y continua, sin caos, sin perturbaciones. Atrapa al espíritu, sólo le permite cierta liberación cuando todo culmina,

cuando todo concluye, de la forma más irónica en el Resumen de la investigación, lo primero que observa el lector y lo último que escribe el investigador. Existe un error no asumido de recursividad, ni de suponer la complejidad de la acción que en palabras de Morin (2002:115) contiene elementos aleatorios, del azar, iniciativas, decisión, conciencia de las derivas y transformaciones.

Por eso, se insiste en destacar la multidimensionalidad del verbo para las investigaciones porque la acción y la intención del investigador deben mostrarse, para que intervenga el principio de ecología de la acción la cual entra en un mundo de interacciones y es finalmente el ambiente el que toma posesión en un sentido que puede volverse contrario a la intención inicial.

Esto nos conduce, a la valoración de la acción en cuanto a su definición como estrategia, ya que, la palabra estrategia no designa a priori lo que luego se aplicará en el tiempo sin variación, La estrategia permite a partir de una decisión inicial, imaginar un cierto número de escenarios que podrán ser modificados según las informaciones que nos lleguen en el curso de la acción y según los elementos aleatorios que seguramente perturbarán la acción, situación reiterativa que ocurre y es poco reportada en la metodología por los investigadores, entre un proyecto de grado y su producto intelectual final, llámese trabajo de grado o tesis doctoral.

Retomando lo del Problema como sujeto, y al espíritu como verbo, sería tan simple aplicar la complejidad invirtiendo los factores, los cuales no alterarían al producto, es decir el verbo ocuparía el primer lugar, seguidamente de su sujeto problema y su justificación. Bachelard (1972) indica que:

Los problemas no se plantean por sí mismos, es precisamente este sentido del problema el que indica el verdadero espíritu científico. Para un espíritu científico, todo conocimiento es una respuesta a una pregunta. El sujeto es un factor de inercia para el espíritu. (pág. 16).

La movilidad del conocimiento la ocasiona el verbo, asumido como espíritu. Es éste el que logra modificar la inercia del problema, en este caso, asumido como sujeto. El verbo es el agente de las acciones del problema y tiene características de enlace por oposición a otros elementos que reflejan los objetos del pensamiento. El verbo en infinitivo en las investigaciones científicas, permite establecer un bucle comunicable entre el Problema y

Multidimensionalidad del verbo en investigaciones tributarias: un horizonte teórico

la justificación. Se requiere de un pensamiento dinámico, el cual permita precisar, asimilar y diversificar esa función compleja del verbo en infinitivo.

En esta línea interpretativa, Foucault (2005:98) al argumentar sobre la teoría del verbo sostiene que: el verbo es la condición indispensable de todo discurso: y cuando no existe, cuando menos de manera virtual, no es posible decir que exista un lenguaje. Interesante resulta destacar, lo que refiere sobre Adam Smith quien cree que, en su forma primitiva, el lenguaje no se componía más que de verbos impersonales, tales como “llueve”, “trueno” y que a partir de este núcleo verbal se fueron separando todas las otras partes del discurso.

Se interpreta que los hechos o los actos llover o tronar realizaban la acción y esto fue lo que Austin en su teoría general de los actos lingüísticos, la cual se desea abordar por su relación intrínseca sobre los actos del habla (1962:52) denominó verbos realizativos o performativos porque son afirmaciones de un acto. En mi interpretación en las investigaciones científicas los verbos han sido tratados bajo esa condición de acto performativo o realizativo, por la marca positivista referida al logro medible y cuantificable de los objetivos,

Aunque debo aclarar que si bien es importante, lo performativo o realizativo en la teoría de los actos lingüísticos, no lo es menos en el acto de escribir la acción hablada en la mente del investigador traducida en grafía luego.

Austin ya citado introdujo una problemática auténticamente original con un estudio de las expresiones realizativos” (“performative utterances”) y bosquejó una teoría general de los actos lingüísticos, la cual se desea abordar por su relación intrínseca con la acción del verbo, afirma que: “decir algo es hacer algo”. Ofrece un esquema teórico de tres conexiones para dar sustento a esta afirmación 1) el acto de decirlo, (acto locucionario) consiste en emitir ciertos ruidos con cierta entonación con sentido y referencia 2) el acto que llevamos a cabo al decir algo (acto ilocucionario); prometer, advertir, afirmar, felicitar, bautizar, saludar, insultar, definir, amenazar, afirmar, felicitar, entre otros. 3) el acto que llevamos a cabo porque decimos algo (acto perlocucionario): intimidar, asombrar, convencer, ofender, intrigar. Denomina verbo realizativo al verbo principal de un enunciado realizativo.

Este verbo ha de estar en presente de indicativo y su sujeto ha de tener como referente al hablante, por lo que está típicamente en primera persona de singular.

En el tratamiento interpretativo de los verbos realizativos en investigación el presente de indicativo no es exigido, pero bien vale la pena imaginarlo. Se tendría por ejemplo. en el caso de esta investigación, los siguientes enunciados hablados en el plano de la mente y proyectados al ser escrito en la multidimensionalidad funcional del verbo: Yo amo, Yo acciono. Yo valoro Yo estetizo. Yo pluralizo Yo creo. Yo metaconciendo. El verbo está afirmando. Foucault (2005) poniendo de relieve la primordial misión del verbo, entendido como afirmación expresa:

Sólo hay lenguaje en virtud de la proposición: sin la presencia, cuando menos implícita, del verbo ser y de la relación de atribución que autoriza, no se tendría un lenguaje, sino signos como los demás. La forma proposicional exige como condición del lenguaje la afirmación de una relación de identidad o de diferencia: no se habla sino en la medida en que es posible esta relación (pág. 124)

Permite acceder teóricamente a los criterios de asociación semántica, siendo ellos: la conveniencia, la emulación, la analogía y la simpatía. Es a partir de ellos que se pueden establecer las cadenas o redes que ordenan el discurso sobre el mundo, la naturaleza, y el mismo lenguaje. La naturaleza del lenguaje es la de "ser escrito". He aquí una de las similitudes. Sostiene, por su parte, que el lenguaje es también un objeto natural que se debe estudiar de la misma manera que las demás cosas. Las cosas y las palabras van a separarse a diferencia de Austin.

El discurso, tendrá desde luego como tarea, decir lo que es. Hablar en el sentido que lo presenta Foucault, no es un acto anárquico imposible de ser abordado. Todo lo contrario, el habla es una actividad muy regulada, constante, que no hace otra cosa que darle materialidad sonora a un texto, a una inscripción que ya está en el mundo. En este sentido el habla permitiría dos operaciones: la crítica y el comentario. Una que enlazaría al lenguaje con el pensamiento dándole discreción al habla, y otra rígida que sería el comentario.

De hecho, la crítica es el comentario, sobre el mismo discurso. Una variación que aparentaría poderse salir del propio discurso y mostrarse autónoma y desafiante de la misma discursividad a la pregunta: ¿Quién habla? - adquiere un nuevo significado. Esta pregunta, ya no busca una localización déctica, él, allí, ahora, sino una referencia al archivo. Poder encontrar la referencia, rastrear los comentarios hasta encontrar su

procedencia y entendiendo a esta como un lugar o posición más que un sujeto en el sentido empírico del término.

De allí la importancia de reflexionar sobre el verbo en esta investigación. Retornando al habla, ésta podría ser considerada como una variación de un texto, y el verbo, la mediación del pensamiento con el signo. Aquí Foucault es determinante. El lenguaje, es el discurso incluso en la relación íntima del pensar, el discurso interviene a través de ligar el pensamiento con el discurso, pone en jaque una noción trascendental de este acontecimiento. Tanto que el verbo ser tendría por función esencial el relacionar todo el lenguaje con la representación que designa. El ser hacia el cual desborda los signos no es, ni más ni menos, que el ser del pensamiento. Enfatiza, y es congruente con esta tesis, que toda la esencia del lenguaje se recoge en esa palabra singular.

Sin ella acota, todo hubiera permanecido silencioso y los hombres como ciertos animales, habrían podido hacer uso de su voz, pero ninguno de esos gritos lanzados en la espesura, hubiera eslabonado jamás la gran cadena del lenguaje.

Por su parte, la ciencia requiere verbos explicativos, descriptivos, interpretativos, afectivos con valor realizativo los cuales puedan expresarse en la multidimensionalidad de su acción en intención, propósito, intensión, meta; entre otros. Searle (2002) aclara lo siguiente:

La realizatividad no está en la semántica de los verbos sino en la posibilidad que en la realidad, en nuestro mundo, los hablantes realicen esa acción que dicen que realizan solo por el hecho de decir que la realizan. (pág. 152).

Recordemos, que si bien es cierto que estamos haciendo referencia a los actos del habla, en los trabajos científicos, el hablar con uno mismo en diálogo mental, el hablar metafórico con los autores de textos y trabajos de grado se traduce en un acto del conocer en el ser escrito que por vía de la institucionalización según sea la cultura investigativa tiene su realizatividad en el verbo siendo éste el poseedor de mayor propiedad para realizar el acto que se nombra por el mero hecho de escribir que se realiza, la función del verbo entonces es la de realizar el acto investigativo para así comunicarlo a la comunidad científica a modo de operador performativo.

El geno del ser biológico tributario

El ser biológico tributario constituye una modalidad de ser en el ser escrito unido a la geno feno eco organización. Por ello, se evidencian sus rasgos, en sintonía con la línea de investigación (geno) en la existencia fenoménica de los sujetos activos y pasivos investigados (Feno) según las necesidades del entorno (eco) en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. El geno tiene su historia desde 1992, iniciando con la acción de **incorporar**, tal como lo muestra el gráfico.

Por su parte, refiere Villalba (2008) ella tuvo su origen desde las investigaciones desarrolladas por Hernández y Villalba desde ese mismo año, materializada en conferencias y trabajos de ascensos que concretaron el nacimiento de la Línea Tendencias Tributarias en Venezuela en 1996 en el producto de la Especialización en Gerencia Fiscal luego fue evolucionando ajustando su denominación por Tendencias Tributarias desde el año 2003 y a partir de ese año con la incorporación de otros factores como la globalización se le denomina Mega-tendencia tributaria en este proceso de crecimiento de la línea se desarrollan investigaciones por algunos Docentes-Investigadores pertenecientes a esta Línea de Investigación (desde el año 1996), finalmente formalizada el año 2006 por las instancias competentes de ambas Instituciones como aporte al esfuerzo de encontrar cambios que permitan materializar los cambios en la cultura tributaria.

Al 2020, se están realizando las gestiones pertinentes para la suscripción del Convenio con el Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en el cual entre otros propósitos, persigue diseñar estrategias para el abordaje de la nueva cultura tributaria mediante la construcción de espacios académicos-investigativos.

Dicha Línea aparece en el catálogo de Ofertas Investigativas de FaCES-UC, aprobadas por el Consejo de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Esta Línea se afianza en las actividades que han venido desarrollando a través de los Docentes-Investigadores adscritos a la misma. Igualmente se han llevado a cabo actividades en el ámbito de la Especialidad en Gerencia Tributaria (antes Gerencia Fiscal) Campus Bárbula y la Especialización en Gerencia Tributaria (antes Gerencias Fiscal) Campus La Morita.

Ella se ha desarrollado en el ámbito de la Especialización en Gerencia Tributarias (antes Gerencia Fiscal) de Valencia, Estado Carabobo y la Especialización en Gerencia Tributaria (antes Gerencia Fiscal) en La Morita, Estado Aragua y en el Doctorado en Ciencias

Multidimensionalidad del verbo en investigaciones tributarias: un horizonte teórico

Administrativas Convenio Operativo Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez-Universidad de Carabobo, igualmente en las Cátedras de Derecho en la asignatura Derecho Financiero y Tributario del Departamento de Economía y Derecho y de Impuestos adscritas al Departamento de Auditoría en Impuestos, ambos de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública, campus Bárbula y campus La Morita de la Facultad de Ciencias Económicas y sociales.

La actividad de interconexión con las líneas de otras instituciones nacionales y extranjeras permite, considerar las fortalezas, retos y oportunidades presentes en el mundo académico e investigativo, permitiendo y facilitando el proceso de creación, innovación y producción de conocimiento que debe estar presente en toda actividad investigativa.

Feno eco organización

Las acciones en su función de objetivos del genos permiten observar sus movimientos, al respecto Villalba previamente citado, en tanto Coordinador del genos refiere y la autora de esta investigación, clasifica los dos más importantes.

- Desarrollar un conjunto de Estrategias orientadas a la actualización y adecuación de la sociedad a las normativas vigentes en materia tributaria (**Feno**) de modo tal que les permita perfeccionar sus actividades y mejorar sus niveles de eficiencia, en el marco de las exigencias de los diversos organismos competentes a nivel nacional, regional y local. (**Eco-organización**)
- Generar acciones de cooperación e interacción entre la Universidad de Carabobo como gestora del conocimiento (organización) y el resto de los actores, para potenciar el crecimiento de las políticas públicas y privadas (**Feno**) hacia el fortalecimiento para la participación en la construcción de la sociedad ideal (**eco**)

Reflejo dialógico de lo complejo en pureza infinitiva

El genos para su feno eco organización deberá ser tan singular como plural, tan individual como colectivo para realizarse en su physis. Es así que esta teoría permite revelar las acciones de verbos biológicos tributarios colectivizados como en una Unitas Multiplex en su mayoría, corporeizados en el ser escrito de su trabajo de grado en relación con el ser

tributario individual en función tutorial. El sujeto es complementario al verbo, aquí se desea destacar el feno mediante el sujeto utilizado en las Ciencias Fiscales, es decir la clasificación en sujeto activo y pasivo. La Relación Jurídica Tributaria, es un vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

Una obligación de dar (pagar el tributo) y de hacer (declarar una renta o impuesto), y basada en el poder de imposición del Estado. Toda obligación jurídica nace de una relación jurídica, sea esta contractual o extracontractual. La vinculación específica que se establece entre el estado y el contribuyente cuando se realiza el hecho gravable, genera obligaciones formales y materiales y tiene por objeto la cuantificación, discusión y cumplimiento de una prestación de dar a ti El Sujeto Activo, según conceptualiza San Miguel (2006:665) con capacidad de crear normas jurídicas tributarias; a través de su poder de imperio.

El Sujeto Pasivo o ente deudor del tributo, es la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria sea en calidad de contribuyente o de responsable. Se clasificará seguidamente las acciones del ser biológico colectivo tributario en la relación feno de sujetos activos y pasivo

Verbo biológico tributario individual en su ser escrito

El verbo biológico tributario individual está representado por la trayectoria del verbo en infinitivo de un ser de investigación, cuya vida académica e investigativa universitaria ha estado signada por verbos, quien ostenta además la mayor producción tutorial del conocer en trabajos de investigación como Coordinador de la línea de investigación Megatendencia tributaria en la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública FaCES Universidad de Carabobo, es Doctor en Ciencias Administrativas egresado de la primera promoción en el convenio suscrito entre la Universidad de Carabobo y la Universidad Experimental Simón Rodríguez, (2008), es Especialista en Evaluación Curricular y en Gerencia Fiscal, Magister en Evaluación Curricular, es docente titular en la cátedra de derecho tributario, quien ha realizado cinco trabajos de ascenso para lograrlo y es un redactor de objetivos permanente de programas y proyectos de educación e investigación en Educación Superior. El ser escrito, lo representa el trazo de los verbos ocupando el espacio de cada resumen en los diferentes tipos de investigación realizada, a

saber. Trabajos de ascenso, trabajos de grado para optar a títulos de Especialista, Magister y tesis doctoral respectivamente.

Acción de crear el conocer del verbo biológico tributario individual

Los movimientos del verbo biológico tributario individual se han extraído de la physis estética investigativa ubicado en el ser escrito acoplándola con genos (línea de investigación) en su eco feno organización, tal como se muestra seguidamente:

- Trabajo de ascenso presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo para ascender a la categoría de profesor asistente. **(1992)**

Incorporar en un solo texto las distintas manifestaciones jurídicas de los medios de extinción de la obligación tributaria

Función de la acción: Objetivo General

- Trabajo especial de grado presentado ante la Facultad de Ciencias de la Educación para obtener el título de Especialista en Curriculum mención: Evaluación Curricular. **(1994)**

Determinar la congruencia entre el documento diseño del programa maestría en Administración del Trabajo y relaciones laborales mención empresa y los criterios y parámetros establecidos por el Consejo Nacional de Universidades para su acreditación, con miras a **efectuar** los ajustes correspondientes a estos.

Función de la acción: Objetivo General

Intención; Efectuar

- Trabajo de ascenso presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo para ascender a la categoría de profesor Agregado. **(1994)**

Estudiar las normas que regulan las retenciones en materia de impuesto sobre la renta y su aplicación práctica desde la óptica del Código Orgánico Tributario.

Función de la acción: Objetivo General

- Trabajo de grado presentado ante la Universidad Bicentennial de Aragua para optar al título de Magister en Curriculum. **(1996)**

Evaluar el diseño curricular del programa de especialización en gerencia fiscal que administra la facultad de ciencias económicas y sociales de la Universidad de Carabobo en su contexto de la validez externa.

Función de la acción: Objetivo General

- Trabajo de ascenso presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo para ascender a la categoría de profesor Asociado. **(1997)**

Elaborar un texto de consulta para los alumnos de las asignaturas Derecho Financiero, Impuesto I e Impuesto II de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública en el cual se integran los aspectos legales y prácticos del impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor en Venezuela.

Función de la acción: Objetivo General

- Trabajo de grado presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo para obtener el título de Especialista en Gerencia Fiscal. **(1998)**

Condensar en un solo texto de estudio las disposiciones legales de los recursos judiciales como medios de defensa del contribuyente frente al Fisco en consonancia con los criterios doctrinarios y las decisiones jurisdiccionales a los fines de **obtener** herramientas para la sana interpretación normativa.

Función de la acción: Objetivo General

Fin: Obtener

- Trabajo de ascenso presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo para ascender a la categoría de profesor Titular. **(2002)**

Analizar los aspectos subjetivos en la calificación de los sujetos pasivos en la relación jurídica-tributaria en la ley de impuesto sobre la renta de 2001”

Función de la acción: Objetivo General

Multidimensionalidad del verbo en investigaciones tributarias: un horizonte teórico

- Modelo de cultura tributaria en el marco del paradigma emergente. Tesis doctoral mención publicación presentada ante la Universidad Experimental Simón Rodríguez para optar al título de Doctor en Ciencias Administrativas. (2008)

Proponer un modelo de cultura tributaria en el marco del paradigma emergente

Función de la acción: Objetivo General

Se observa, que la acción de crear el conocer del verbo biológico tributario individual es multiciencia. Las acciones representadas por: **Incorporar Determinar con miras a Efectuar, Estudiar. Evaluar. Elaborar. Condensar** a los fines de **Obtener. Analizar. Proponer**, están contextualizados entre varias Ciencias en este orden 1. Ciencias Jurídicas y Ciencia Fiscal, 2. Ciencias Económicas y Sociales y las Ciencias de la Educación 3. Ciencias Fiscales y Ciencias Jurídicas 4. Ciencia de la Administración, las Ciencias Tributarias y Ciencias de la Educación. 5. Ciencias Económicas y Sociales, Ciencias Jurídicas y Ciencias Fiscales. 6. Ciencias Jurídicas y Ciencias Fiscales 7. Ciencias Jurídicas y Fiscales. 8. Ciencias Administrativas y Ciencia Fiscal, cuestión ésta que afianza la relevancia de la conexión entre las Ciencias Jurídicas y la Ciencia Fiscal. Los verbos utilizados no muestran la ego auto referencia porque la definición no aplica en este caso, ya que, los verbos no son recursivos como los que se dan a conocer en esta tesis doctoral.

El verbo biológico tributario individual ha utilizado, dos verbos en la redacción de dos objetivos generales, lo que permite ratificar el argumento sobre la restricción de la normativa APA en cuanto al uso exclusivo de función de la acción como objetivo general en el resumen de los trabajos científicos. Se constriñe la acción de intención y fin, quizás por eso decidió expresar dos acciones distintas para un mismo discurso del objetivo general. La clasificación de intención y de fin la realiza la autora de esta investigación, a los efectos de hacer ver esta particularidad.

Luego, se enfatizará en la función de acción del objetivo general, tal como fue definido por el verbo biológico tributario individual. Contempla el año, las acciones del verbo biológico tributario individual y su producto estético del conocer mayoritariamente en textos, (3) el cual remarca en la acción inicial de **Incorporar** en el año 1992, insiste en **elaborar** en 1997 hasta llegar a **considerar** sucesivamente en los años 97 y 98.

Tabla 1. Ser verbo biológico tributario

Cualidades del verbo	Actúa de forma ego-auto-relacional y auto ego- referente
Ser	Acción de crear el conocer. Reflejo dialógico de lo complejo en pureza infinitiva, tan singular como plural, tan individual como colectivo,
Ego-auto-relacional, ego auto referencia y ego auto dimensionalidad	Ego auto relacional: Significa la relación entre verbos representativos de la misma acción. Ego auto referencia: Es la referencia a sí o recursividad de acción. Ego auto dimensionalidad: Refiere a las acciones multidimensionales de uso de un mismo verbo.
El verbo biológico tributario es un ser del ser escrito	El verbo biológico tributario constituye una modalidad de ser en el ser escrito unido a la geno feno eco organización. Por ello, se evidencian sus rasgos, en sintonía con la línea de investigación, (geno) en la existencia fenoménica de los sujetos activos y pasivos investigados (Feno) según las necesidades del entorno (eco) en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (organización)
El verbo biológico tributario es inseparable de genos y oikos	Depende del patrimonio del verbo infinitivo anterior en la línea de investigación (Genos)y de una ecología exterior. (Oikos).
La noción de verbo biológico tributario	Es multidimensional, tiene rasgos complejos y su carne ontológica existencial está reflejada en el ser del ser escrito
Es una noción organizacional	En el sentido de que es inherente y necesario al auto geno feno eco organización.
Es un concepto existencial	Cada uno de sus rasgos constitutivos comporta una dimensión existencial.
La noción de verbo biológico tributario no es sólo multidimensional, es también una macro noción complejo que comporta un gran número de nociones constitutivas.	Las instancias del verbo biológico tributario son múltiples contempla nociones complejas lingüísticas, históricas, sociales, económicas y biológicas.
Es una noción consustancial al término sujeto	Tiene relación directa con los sujetos activos y pasivos del ámbito tributario. Antagónicos y complementarios
El verbo es la physis	La physis es vivir
El concepto de verbo no es un concepto cerrado	Está en movimiento relacional por el genos y determinado por el oikos
El verbo es un todo	Es el propósito, objetivo, fin, intención, intensión, meta de la investigación en la physis del ser escrito. El fin de la auto organización Es todo ya que es la fuente de sus acciones, comportamientos. Es todo uno y uno todo.
El verbo es una noción remota circunscrito a la Divinidad.	La Divinidad es lo trascendental

Fuente: Elaboración Propia

Reflexiones

El ser en tanto concebido como infinitivo de pasión acompañado de lo humano se muestra en la acción de crear el conocer en los trabajos de grado en el área de Tributación en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo, en las. El verbo ha contribuido a mejorar el conocimiento en las Ciencias ya que de él se deriva la solución, actuando, interactuando e interretroactuando con el problema comparte en la estructura lógica de presentación escrita el segundo lugar del primer capítulo de cualquier trabajo de investigación. en los trabajos científicos, por ello el ser humano en tanto habitante de ser escrito se interpreta desde la potencia de acción y pasión de su verbo productor, deseando en el mejor de los casos, rescatar su relevancia discursiva de las tenazas teóricas del sujeto privilegiado.

Se logró transformar la perspectiva simple del uso del verbo en infinitivo de las investigaciones científicas, al argumentar que en las Ciencias Tributarias la acción científica revelada, es humana y si lo es, debe expresarse en el ser escrito de las investigaciones de pregrado y postgrado respectivamente Con ello, se mostraría lo estético del verbo desde el sentir complejo para en consecuencia, derivar como aporte metodológico y teórico a las Ciencias Tributarias, una episteme tributaria del modo de sentir complejo del verbo basada en su relación con los sujetos activos y pasivos, el poder generativo del verbo en su historicidad, creación estética el conocer en la función de uso de la acción infinitiva, conectada con la presencia primigenia de la acción divina en la acción científica tributaria.. Este es un aporte desde la perspectiva teórico metodológica asumida.

Se descubre en el verbo científico una cierta relación con acciones multidimensionales del todo investigativo. Si, en el fondo de sí mismo el verbo, tiene múltiples funciones de acción. El verbo liga a cualquier situación o problema con la justificación se liga por asociaciones al contenido sucesivo del discurso en la ejecución de funciones múltiples. Un verbo en función de intensión, por citar un caso, muestra la máxima intensidad de acción de la investigación y por ende del investigador quien al utilizar un verbo en infinitivo queda en posición impersonal porque esa es precisamente el principio básico sintáctico de éste: no posee género, ni número, ni persona. Es como si de una y otra parte del verbo, desplegado en todas sus funciones, estuviera el ser en su papel de humano personal implícito y la representación infinitiva en su papel de oposición, las dos funciones ser impersonal. Esto permite inferir lo personal de lo impersonal del infinitivo y aquel ligar las funciones;

impersonal e intensión. Y volvemos a encontrar así, en su oposición, pero también en su pertenencia mutua., las dos funciones de lazo del infinitivo en investigación, la que posee como función sintáctica y la función de uso asignada por el investigador.

Referencias

- Austin, J (1962) *Cómo hacer cosas con palabras*. Oxford: Oxford University Press.
- Bachelard G (1972) *La formación del espíritu científico*. Buenos Aires.
- Foucault, M. (1980). *El orden del discurso*. Ediciones Barcelona.
- Guillén, M. (2009) *Lo multiperspectivístico de un objetivo*. Revista Facultad de Ciencias de la Educación. N° 33. Universidad de Carabobo.
- Guillén, M. (2010). *El sentir complejo del verbo en Educación Superior*. Tesis doctoral para optar al título de Doctora en Educación.
- Harvard Business Review (2000). *An annual book for references*. New York.
- Morin, E (2002) *El método II. La vida de la vida*. Quinta edición. Cátedra Teorema. Madrid. España.
- Moore, T (1987) *Introducción a la filosofía de la educación*. México. Edit Trillas.
- Roca-Pons (1960) *Introducción a la gramática*. Editorial Teide. Barcelona España.
- Searle, J. (2002). *How performatives work*. *Consciousness and language*, 156-179. Cambridge University Press.
- Villalba L (2008) *Modelo de cultura tributaria paradigma emergente*. Trabajo de Grado presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales para optar al Título de Doctor en Ciencias Administrativas en la Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez. Venezuela.

Capítulo IV

Cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial en su influencia en la calidad de vida del trabajador

Freddy Orlando Pina Faneite

Introducción

Para que el Estado venezolano pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población todos y cada uno de los servicios básicos que ésta necesita, requiere de recursos que provienen fundamentalmente de las erogaciones realizadas por los contribuyentes en tanto sujeto pasivo al Estado el cual ejerce la función de sujeto activo, esto se traduce en el pago de los impuestos o tributos.

En tal sentido, el Artículo 132 de la carta fundamental venezolana dispone que: Toda persona tiene el deber de cumplir sus responsabilidades sociales y participar solidariamente en la vida política, civil y comunitaria del país... (omisis). Por tal motivo, la obligación de tributar representa una acción tanto moral como jurídica, por cuanto el cumplimiento de dicho deber contribuye indefectiblemente con el desarrollo de la nación.

Adicionalmente, para profundizar aún más en este orden de razonamiento, el Artículo 133 constitucional consagra que: Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas, y contribuciones que establezca la ley. En tal sentido, la acción de tributar es un deber, es una obligación ciudadana, expresada, en forma de impuestos, tasas y contribuciones especiales, su impacto en la dinámica nacional ha sido muchas veces cuestionado a razón de la inversión social o beneficios que el estado proporciona.

En consecuencia, el pago de los tributos puede realizarse utilizando la concientización, en principio, o la coerción como medida extrema. Para ello, el Estado venezolano cuenta con un gran andamiaje jurídico-legal, que legitima y ampara las actuaciones de la República en la consecución de las metas del sistema tributario.

Cultura tributaria: modos conceptuales

Esta estructura, apunta a contribuir con la formación de una cultura tributaria, a objeto que las personas, tanto natural como jurídica, comprendan y asuman la importancia de su papel como sujetos contribuyentes dentro del marco de la responsabilidad social, y el impacto de este rol, en el desarrollo de la nación.

Ahora bien, en el proceso de conocimiento del estado del arte, sobre este tema central se pudo advertir, que son innumerables las percepciones desigualdades existentes acerca de la cultura tributaria, la realidad apunta a que cada vez se profundiza la brecha entre la cultura tributaria, la responsabilidad social empresarial en su influencia en la calidad de vida, hecho que denota cierto nivel de complejidad en el cumplimiento del ciudadano por falta de confianza entre los sujetos intervinientes en la relación jurídica tributaria actual. Donde destaca la propuesta de Villalba (2008: 46), que fincándose en el paradigma emergente aduce que:

observar la cultura tributaria, en términos de eficiencia con la intención de reducir la desigualdad de rentas, dándole el justo trato, considerando al hombre como protagonista sin la desigualdad de rentas, esto se traduce en que el aporte que permitiría la tranquilidad social, porque los impuestos deberían ser utilizados para reducir la desigualdad social y así evitar el choque permanente entre la acción social prudente y la cultura de la satisfacción, de lo contrario continuará generando desigualdad, insatisfacción y desesperanza.

De tal modo, la perspectiva de la cultura tributaria aportada, sugiere que la misma debe apuntar a reducir la brecha social y económica de la población, a objeto de proporcionar el mayor nivel de bienestar societario posible. No se puede olvidar la existencia de una dicotomía, en la interpretación que hacen los contribuyentes del uso de los recursos aportados a través de la retribución fiscal, la cual se convierte en un acicate o motivación, o por el contrario en una inhibición o condicionamiento a estar dentro de las acepciones

Cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial en su influencia en la calidad de vida del trabajador

coercitivas, vale decir contribuir por la obligación que ejerce el Estado a través del uso de su potestad jurídico tributaria, por ello la utilización o conducción del dinero público, puede ser el factor determinante de la creación y sostenimiento de una verdadera Cultura Tributaria.

El pago de tributos como producto cultural presenta características propias en cada nación, al referirnos a la cultura tributaria se alude a las circunstancias personales o sociales en que se logra el pago de los impuestos. En tal sentido se refiere a componentes como la forma, información, pago voluntario o forzoso, evasión tributaria, elusión, y la contraprestación efectivamente realizada por el Estado como respuesta a la contribución del sujeto pasivo, entre otros factores relacionados. Todos estos componentes definen si se tiene un alto nivel de cultura tributaria o si por el contrario es escaso o inexistente. En Venezuela, se debería fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, con una organización y distribución eficiente de recursos, tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria nacional. La Cultura Tributaria para Armas y Colmenarez, (2009: 148), no es más que: un conjunto de valores, conocimientos y actitudes compartidos por los miembros de una sociedad respecto a la tributación y observancia de las leyes que la rigen, esto se traduce en una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, la ley, la responsabilidad ciudadana y la solidaridad social, tanto de los contribuyentes como de los funcionarios de las diferentes administraciones tributarias.

Sin embargo en la realidad venezolana, la cultura tributaria del sector empresarial, es constantemente cuestionada, destacándose con una visión donde prevalece el beneficio económico de la empresa. De esta manera, también se cuestiona la inversión del Estado para promover el bienestar general de la nación, como está establecido constitucionalmente. Las contribuciones especiales parafiscales entendidas como los pagos que deben realizar los contribuyentes o sujetos pasivos a organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma. De este modo, Bencomo y Correira (2012) manifiestan en razón a este tema que:

Desde el establecimiento del Estado de Derecho, los recursos tributarios deben responder a un requisito esencial: se admiten como detracciones de parte de riqueza de los particulares siempre que ello sea con el

esencial y excluyente objetivo final de promover el “bienestar general. (P.13).

En este sentido, uno de los objetivos de la educación fiscal debe ser, precisamente, romper ese círculo vicioso y promover conciencia de que la tributación, no sólo es una obligación legal, sino un deber de cada persona ante la sociedad. Además, se le debe convencer que cumplir con tal responsabilidad le confiere la autoridad moral necesaria para exigir al Estado que haga un uso correcto y transparente de los recursos públicos, lo que Villalba (ob. cit) considera la fidelidad tributaria. Para Castellanos (2011:66) “el alcance de la política fiscal es la totalidad de la economía, influyendo en relaciones económicas y también en las sociales... en la política general del Estado, y dentro de la política económica, la política fiscal, tiene una asignación funcional relevante”

Responsabilidad social y calidad de vida del trabajador: ¿pueden coexistir?

En este marco, el alcance que tienen los entes públicos y privados, es el otorgamiento de beneficios fiscales e incentivos por la responsabilidad social que desarrollan, concibiéndose a esta, según, El Libro Verde (2001 :4) como “...la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medio ambientales en sus operaciones comerciales...” estableciéndose que dichas instituciones reconocen y consideran la responsabilidad social como un factor constituyente de su identidad, y en tal sentido, esta debe tomarse como una inversión y no una erogación.

La responsabilidad social empresarial, se fundamenta en Venezuela en el artículo 135 de la CRBV (1999:19) cuando dispone que: “las obligaciones que correspondan al Estado en cumplimiento de los fines del bienestar social general, no excluyen las que, en virtud de la solidaridad, responsabilidad social y asistencia humanitaria, correspondan a los particulares según su capacidad”.

Si se considera a la empresa como una organización netamente social, donde se espera de ella la integración de los aspectos económicos y sociales, cuya cultura tributaria sea sinónimo de un comportamiento ético, que involucre la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) entre los principales objetivos de la empresa. Las mejoras al contexto social deberían derivarse de estrechas relaciones y colaboración de las empresas, las organizaciones civiles y el Estado. De existir una orientación precisa sobre los avances en cada empresa derivados de la RSE en el ámbito socio comunitario y la calidad de vida

Cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial en su influencia en la calidad de vida del trabajador

laboral, se pudiesen establecer planes conjuntos y trazar objetivos en beneficio de colectivo de trabajadores y sus familias. En el contexto del avance social de las organizaciones, Drucker (2004:37)” expresa que:

las instituciones incluidas las empresas, serán responsables de la calidad de vida del trabajador, y tendrán que convertir la realización de los valores sociales, las creencias y los propósitos básicos en objetivo principal de sus actividades, más que en una responsabilidad social restrictiva o ajena a sus funciones corrientes principales.

De este modo se pueden evidenciar componentes éticos dentro de las organizaciones empresariales, que se encuentran inmersas en las relaciones con sus trabajadores y en la forma en que desarrollan su (RSE), en tal sentido, Bencomo y Correira ob. cit (2012:7) manifiestan:

En un sentido metafórico, cabe entender que la ética es el salvavidas al cual ha de recurrir la empresa por no haber sido capaz de resolver todos los problemas humanos que generó, las empresas no son responsables de resolver los problemas sociales de todo el mundo, pero sí lo son de aquellos problemas que han causado, de aquellos problemas relacionados con sus operaciones, de aquellos problemas asociados con su entorno y de aquellos problemas que nadie mejor que ellas podrían solucionarlos.

Ciertamente, es necesario reconocer que en toda organización existe una interrelación entre la ética empresarial en el modo que desarrolla su tributación y la manera en que esta contribuye, no solo a aportar soluciones a problemas sociales sino a incidir de un modo significativo en beneficio de sus trabajadores y las comunidades donde viven.

En tal sentido, se estima que dentro de la RSE se demuestra un complejo sistema de relaciones donde coexisten por una parte, las políticas innovadoras del Estado para cubrir necesidades económicas y sociales del país, y garantizar el crecimiento de sectores productivos, a través de una eficiente administración tributaria, y por otra parte el papel de las empresas para el cumplimiento de sus obligaciones tanto con el Estado como con sus trabajadores, esto está condicionado en cada una de las regiones de Venezuela por especificidades en las formas y relaciones de producción.

El impacto de los proyectos de responsabilidad social empresarial (RSE) tanto en el sector público o privado como factor de cambio social, serían de importante estudio, para conocer los beneficios directos a los propios trabajadores de las empresas, sus familias o las comunidades donde residen. El alcance social del establecimiento de fundaciones, financiamiento de organizaciones deportivas, educativas y ambientales entre otros casos, expresarían el alcance de la RSE en Venezuela.

En ocasiones la RSE contribuye a desarrollar proyectos que si bien es cierto, tienen un impacto social beneficioso en convenio con diversas organizaciones, la mayoría de los casos, no es significativo para mejorar la calidad de vida del trabajador, ni para darle participación en el diseño de planes referidos a esta área. De esta manera, partiendo del principio de que la calidad de vida, en atención a la propuesta conceptual aportada por la Universidad de Carabobo (2013; 12),

...Es una noción eminentemente humana que se relaciona con el grado de satisfacción que tiene la persona con su situación física, su estado emocional, su vida familiar, amorosa, social, así como el sentido que le atribuye a su vida, entre otras cosas. El concepto es dependiente y está en relación directa con las normas culturales, patrones de conducta y expectativas de cada uno...

En este contexto existe una compleja interrelación entre diversos componentes que inciden en la calidad de vida del trabajador, entre ellas las relaciones y patrones que se establecen dentro de su entorno social y laboral, en las que no escapa la inversión social y la cultura tributaria. En el desarrollo de la concepción del trabajo donde el modelo fordista y posfordista en las prácticas laborales actuales está siendo sustituido por el llamado "Capitalismo Cognitivo", "en la lógica productiva del capitalismo cognitivo, la información se convierte como principal objeto del trabajo" (Moncayo: 2007) como un componente central de este manejo informativo están las relaciones del empresariado con instituciones públicas y privadas, así como el cumplimiento de sus obligaciones. Hay que tener presente que en este régimen de acumulación del capitalismo cognitivo, es una producción "biopolítica". Como es expresado por Morales (2012:68)

... aunque se continúan fabricando electrodomésticos, vestidos, alimentos, viviendas, etc.. el énfasis de la producción actual, está dirigida a la producción de símbolos, valores, estilos de vida, conocimientos,

Cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial en su influencia en la calidad de vida del trabajador

imágenes, relaciones afectivas, imágenes, producciones que comprometen y gobiernan toda la vida psicosocial de la sociedad

Se destaca la necesidad de indagar sobre la forma en que estos patrones, Se condicionan a través de relaciones, al trabajador como ser biopsicosocial, su estilo de vida, el cual índice directamente en los elementos en los que se envuelve el proceso social del trabajo.

A manera de reflexión, puede considerarse el sistema de relaciones laborales en las empresas dedicadas a la producción de alimentos en diversos municipios del estado Carabobo, enclave industrial relevante a nivel nacional, y con un sistema de responsabilidad social de alto alcance, que según Informe de actividades de la de la Cámara de Industriales en ocasión de la Expo Carabobo (2015), se resalta que esta entidad tiene alrededor de 200.000 empleos directos y más de 500.000 empleos indirectos, además que contribuye con un aproximado del 15% del Producto Interno Bruto (PIB) del país, y que según testimonio de 20 trabajadores presentes en dicho evento nacional ,de empresas en el área de alimentos como: Molinos Nacionales, Pollos Venezolanos, Grupo La Caridad entre otros, es poco conocida esta RSE por quienes integran su fuerza laboral. Esto podrá conducir a afirmar que los postulados básicos, elementales de la responsabilidad social serian poco observados a lo interno de nuestro país y tendencia que se mantiene.

En este sentido, según cifras aportadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en el año 2014, las empresas del sector de alimentos a pesar de la crisis económica del sector, aportaron la cantidad de; 8 millardos 712 millones de bolívares, declarando aportes relacionados con proyectos de Responsabilidad Social Empresarial por un monto de 225, 36 millones de bolívares.

Sin embargo, los indicadores económicos en Venezuela disminuyen progresivamente las expectativas, planes a futuro, y calidad de vida del trabajador, donde y las prioridades cambian, enfocados a cubrir necesidades básicas del hogar, como la alimentación, medicamentos, acceso a servicios públicos y a planificar incluso ejercer su labor fuera de la nación. Según España (2015:19) en la encuesta ENCOVI (2015) sobre condiciones de vida en Venezuela, señala que “2014 y 2015 han sido los dos peores años de contracción de ingresos que ha tenido el país en toda su historia socioeconómica. La contracción ha sido tan severa que por primera vez el porcentaje de hogares en pobreza extrema de ingresos

supera a los hogares en pobreza no extrema”. Situación a la que no escapan los hogares ni los servicios que prestan las entidades públicas.

La problemática se inserta en las condiciones de vida del trabajador, cuando no puede acceder a servicios públicos básicos de forma eficiente, como agua, venta de alimentos y medicamentos, transporte, recreación, van mermando su calidad de vida. En consecuencia, se entorpece su rendimiento laboral, la asistencia a su centro de trabajo, así como las oportunidades de ascenso y formación, entre otras.

De este modo el Estado que debe garantizar el bienestar social a partir de la inversión de los recursos tributarios y las empresas alrededor de los centros de trabajo a partir del a (RSE), tienen un compromiso de alto impacto en la población que dinamiza el espacio laboral y trasciende a las comunidades. Aspectos como la formación y motivación del trabajador son notablemente afectadas, ante aspectos críticos de su realidad socio familiar, donde el proceso social del trabajo disminuye de acción, no solo por la carencia de insumos que se requieren dentro del proceso productivo, sino con una mano de obra severamente afectada, desde el punto de vista físico y mental, por las carencias que sufre.

De esta manera se plantea: si la cultura tributaria que hasta ahora vienen desarrollando las empresas desde su visión de responsabilidad social, es la más adecuada para fomentar un eficiente desarrollo social, que impacte significativamente la calidad de vida de sus trabajadores. En esta área se pretende reconocer si existen lineamientos para su aplicación, si el trabajador participa y expone sus necesidades y las de las comunidades donde habita o si se requiere de un mayor estímulo del Estado a estas prácticas económicas.

En tal sentido se requiere conocer si realmente existe o puede lograrse una cultura tributaria enfocada a fomentar la responsabilidad social empresarial (RSE) en el estado Carabobo que convenga en la calidad de vida del trabajador. Por lo que se plantean a modo de reflexión para posteriores argumentaciones y explicaciones, las siguientes interrogantes:

¿Qué factores intervienen para el desarrollo de la cultura tributaria empresarial y su alcance social? ¿Cuál es la relación que existe entre el desarrollo de la RSE con el mejoramiento de la calidad de vida del trabajador? ¿Qué vinculación existe entre la cultura

tributaria y la responsabilidad social empresarial para el mejoramiento de la calidad de vida del trabajador?

Diversas miradas sobre la calidad de vida

Antes de profundizar formalmente el estudio de la calidad de vida es necesario advertir que esta constituye un concepto que puede ser reputado polisémico, en virtud a que cada ha sido objeto de análisis por diversos dominios disciplinares, suceso que ha otorgado significancias y un contenido variable a este término, que a su vez imprime rasgos complejos a esta noción. En tal sentido, la calidad de vida puede estar presente en diversos escenarios, característica que permite inferir que esta categoría de estudio trasciende el hecho salubrista y abarca el aspecto social. Para Olson y Barnes (1982: 3) la calidad de vida consiste en: la elevación de la satisfacción como dominios de las experiencias vitales de los individuos. Cada dominio se enfoca sobre una faceta particular de la experiencia vital, como por ejemplo vida marital y familiar, amigos, domicilio y felicidades de vivencia, educación, empleo, religión...

Esta propuesta conceptual permita inferir que la calidad de vida, es una noción muy subjetiva, que va a depender de la expectativa de vida y grado de satisfacción de cada individuo. Adicionalmente la misma está relacionada con la satisfacción de ciertas necesidades existenciales básicas.

Siguiendo esta misma línea de razonamiento la American Psychological Association (2010, p. 63) menciona que la calidad de vida es el “grado de satisfacción que una persona obtiene en la vida”. Es decir, está debe estar presente a todo lo largo de la experiencia vital de la persona. En concordancia con las anteriores perspectivas Diener (1994:104), considera que la calidad de vida es “como un juicio subjetivo del grado en que se alcanzado la felicidad, la satisfacción, o como un sentimiento de bienestar personal”, dicho esto, la calidad de vida puede interpretarse como una disposición del ánimo y del bienestar físico y social de cada persona.

En opinión de Velarde y Ávila (2002, p. 30), la calidad de vida es un “ámbito de trabajo relacionado con el bienestar psicológico, la función social y emocional y el nivel de vida, en que se utilizan indicadores normativos, objetivos y subjetivos de las funciones física, social y emocional.” La mirada expuesta está enfocada a considerar que la calidad de vida es un constructo social que procura crear una serie de condiciones que redunden en bienestar.

En tal sentido, la calidad de vida de acuerdo a lo interpretado por Ramírez (2010: 110) es “un concepto multidimensional, que incluye estilo de vida, vivienda, satisfacción en la escuela y en el empleo, así como situación económica.” Es decir, es una categoría que abarca la satisfacción de varios aspectos de la vida diaria donde entra en juego el esquema axiológico personal y colectivo.

Schwartzmann (2003:53), prescribe la calidad de vida “como un complejo compuesto por diversos dominios y dimensiones.” Este parecer permite aprehender, que los elementos, factores, circunstancias o condiciones que entran en juego en la generación de las condiciones de vida, se encuentra interrelacionadas dialécticamente y no son excluyentes. Esta apreciación permite distinguir dos aspectos acerca de la calidad de vida según (Bracho, 2013:4):

El primero es aquel que sugiere que la calidad de vida es un producto histórico, debido a que va a depender y medir en función a ciertas condiciones que dignifican al hombre. El segundo aspecto invita considerar la calidad de vida como categoría cultural por cuanto ella depende del sentimiento o grado de satisfacción que el ser humano experimente.

Otra propuesta conceptual es la ofrecida por La Comisión Independiente Sobre Población y Calidad de Vida (1999, p. 82) de acuerdo a este órgano, la calidad de vida es:

...algo muy complejo en el que se entrecruzan diferentes conceptos. El gozo tranquilo y seguro: de la salud y de la educación, de una alimentación suficiente y de una vivienda digna, de un medio ambiente estable y sano, de la justicia, de la igualdad entre los sexos, de la participación en las responsabilidades de la vida cotidiana, de la dignidad y de la seguridad.”

La proposición transcrita permite apreciar que la calidad de vida y su concreción está supeditada a la satisfacción de necesidades enmarcadas en el esquema de los llamados derechos fundamentales. Al respecto, Cabedo (2003:10) define la calidad de vida como “un concepto que abarca todos los aspectos de la vida tales como salud física, el equilibrio psíquico, la autonomía mental y la responsabilidad social”. Consideración que es más amplia, por cuanto la relación de las propuestas conceptuales ofrecida hasta el presente,

Cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial en su influencia en la calidad de vida del trabajador

no había considerado el factor psíquico como aspecto a ser considerado en el alcance de la calidad de vida. En tal sentido, Palomba (2002: 3) describe la calidad de vida como:

Término multidimensional de las políticas sociales que significa tener buenas condiciones de vida 'objetivas' y un alto grado de bienestar 'subjetivo', y también incluye la satisfacción colectiva de necesidades a través de políticas sociales en adición a la satisfacción individual de necesidades.

En este orden de ideas, la calidad de vida, en atención a la propuesta conceptual aportada por la Universidad de Carabobo (2013: 12)

es una noción eminentemente humana que se relaciona con el grado de satisfacción que tiene la persona con su situación física, su estado emocional, su vida familiar, amorosa, social, así como el sentido que le atribuye a su vida, entre otras cosas. El concepto es dependiente y está en relación directa con las normas culturales, patrones de conducta y expectativas de cada uno...

Hay que destacar que, la calidad de vida laboral es un amplio concepto que relaciona diversos determinantes en el talento humano de toda organización, las cuales inciden directamente en la salud física y emocional y psicológica del trabajador. Finalmente, la Organización Mundial de la Salud (2002: 75) define calidad de vida como:

la manera en que el individuo percibe su vida, el lugar que ocupa en el contexto cultural y el sistema de valores en que vive, la relación con sus objetivos, expectativas, normas, criterios y preocupaciones, todo ello permeado por las actividades diarias, la salud física, el estado psicológico, el grado de independencia, las relaciones sociales, los factores ambientales y sus creencias personales.

La postura ofrecida reafirma la naturaleza multidimensional y personal de la calidad de vida. Dicha esencia concita la demanda del enfoque complejo moriniano para su asimilación, comprensión y concreción.

Reflexiones

En el contexto de las relaciones laborales se vienen generando modernizaciones y transformaciones, donde se reitera la necesidad de ajustarse a los nuevos tiempos de la sociedad moderna. El asunto propuesto puede contribuir a mostrar una temática que si bien ha sido tratada en el campo de las ciencias sociales, ha sido poco explorada en cuanto a las implicaciones del contenido tributario, con los procesos asociados a mejorar la calidad de vida del trabajador, lo cual puede redimensionar su abordaje, con postulados epistemológicos, ontológicos y axiológicos de actualidad.

La importancia de la temática radica, en razón de convertirse en una vía expedita de conocimiento en los estudios del trabajo, destacando que la relación del hombre con su labor es de vital importancia para las personas, en este sentido desde el trabajo como acto a complejo, se demuestra la integración social que debe corresponderse en el medio laboral con una seguridad económica y social

Hay que destacar la vigencia de la temática, razón para demostrar la aplicación de normativas y acuerdos que regulan la actividad laboral, donde la “Declaración sobre los Principios y Derechos Fundamentales en el Trabajo y su Seguimiento” aprobada por la Conferencia Internacional del Trabajo en 1998, la OIT se plantea como metas estratégicas la defensa de los derechos laborales, la promoción del empleo, la protección social y el diálogo social. Este hecho y las posteriores declaraciones realizadas por este organismo, dan cuenta de una creciente preocupación por la defensa de los derechos de los trabajadores, trascendiendo del lugar de trabajo hacia su entorno social

La temática desde el punto de vista epistemológico contribuye a la comprensión de fenómenos y hechos, relacionados con la cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial, que trascienden el cumplimiento de normativas, y se dirigen al avance y sensibilidad social que deben desarrollar las organizaciones en beneficio de la calidad de vida del trabajador, como su activo más importante, y que garantiza su sustentabilidad.

Referencias

American Psychological Association (2010). **Manual de Publicaciones** Sexta Edición. México: Editorial El Manual Moderno.

Cultura tributaria y la responsabilidad social empresarial en su influencia en la calidad de vida del trabajador

- Armas A y Colmenares M. (2009). **Educación para el Desarrollo de la Cultura Tributaria**. Universidad Dr. Rafael Bellosillo Chacín (URBE), Redhecs, edición 6, año 4.
- Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial 36.860. Venezuela.
- Bracho, Y. (2013). **La Participación Social en la Promoción de la Calidad de Vida**. Revista Portales Médicos. Volumen VIII. N° 18. Disponible en: <https://portalesmedicos.com/publicidad>.
- Cabedo, S. (2003). **Hacia un Concepto Integral de Calidad de Vida: La universidad y los mayores**. Libro en línea. Disponible: <http://books.google.co.ve/books?id=qXqK8UUG8gUC&pg=PA191&dq=calidad+de+vida+segun+cabedo&lr=&ei=PS7VS87vE4HiyQSAomdCQ&cd=1#v=onepage&q&f=false>
- Castellanos, G. (2011). **Política fiscal y estabilidad macroeconómica en el periodo 1999-2009 y propuestas de optimización en Venezuela**. Tesis presentada para optar al título de Doctor en Ciencias Económicas. Universidad del Zulia, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Maracaibo; Venezuela
- Comisión de las Comunidades Europeas (2002). **La Responsabilidad Social de las Empresas. Una Contribución Empresarial al Desarrollo Sostenible (Comunicado)**. Disponible en: http://3v.foretica.es/comunicación_rse.pdf.
- Druker, P. (2004). **La Gerencia, Tareas, Responsabilidades y Prácticas**. Octava Edición. Buenos Aires: Editorial El Ateneo
- España, L (2015). **Encuesta sobre Condiciones de vida en Venezuela**. IIES. Universidad Católica Andrés Bello
- Moncayo, V (2005). **Universidad Nacional Espacio Crítico**. Bogotá: ediciones Aurora.
- Morales, M (2012). **Prácticas de Resistencia Docente**. Estudios de Doctorado en Psicología Social. Tesis Doctoral. Universidad Autónoma de Barcelona
- Olson, J., y Barnes, E. (1982). **Calidad de Vida en los Profesionales de la Salud**. Editorial Panamericana. Primera Edición. Colombia.
- Organización Mundial de la Salud (2002) **Programa Envejecimiento y Ciclo Vital. Envejecimiento Activo: un Marco Político**. Revista Especializada Geriátrica - Gerontología

Palomba, R. (2002). **Calidad de Vida: Conceptos y Medidas**. Editorial Médica Panamericana. Colombia.

Ramírez, R. (2010). **Actividad Física y Calidad de Vida Relacionada con la Salud**: Revisión sistemática de la evidencia actual. Revista Andaluza de Medicina del Deporte.

Schwartzman, L. (2003). **Calidad de Vida Relacionada con la Salud: Aspectos Conceptuales**

Universidad de Carabobo (2013). **Áreas Prioritarias de Investigación de la Universidad de Carabobo: Gestión 2008 - 2013**. Vicerrectorado Académico. Consejo de Desarrollo Científico y Humanístico.

Villalba, L. (2008). **“Modelo de Cultura Tributaria en el Contexto del Paradigma Emergente”**. Trabajo Presentado para Optar al Grado de Doctor en Ciencias Administrativas. Universidad Experimental Simón Rodríguez.

Capítulo V

Criptoactivos: desafíos tributarios para el sector empresarial venezolano post pandemia

Editza de Los Ángeles Oliveros Aguilar

Introducción

Los negocios del futuro están orientados al comercio en línea, vivimos una revolución tecnológica donde dependemos cada vez más de la inmediatez de internet y esto crea un inmenso terreno para los empresarios. Cada vez son más las personas que utilizan esta tecnología, basada en el blockchain¹ para realizar transacciones o como un activo de inversión con miras a revalorizarse y obtener ganancias.

El Bitcoin, es la primera Criptomoneda del planeta y con mayor adopción en el ámbito mundial, su uso se ha generalizado ofreciendo una gran variedad de oportunidades para quienes la posea.

En diciembre del 2017, el Estado Venezolano decidió la creación de su Criptoactivo: El Petro. Según su whitepaper, está respaldado con la reserva de Petróleo, oro, hierro y diamantes que posee el país. Su objetivo principal es recaudar fondos para hacer frente a las obligaciones públicas, sin embargo se busca que a largo plazo se asiente como una moneda que tenga importancia en el día a día de la economía venezolana. Desde el nacimiento del Petro, se ha venido incorporando toda la normativa legal que permita hacer

¹ Blockchain o cadena de bloques es una base de datos digital distribuida, segura e inmutable. Es distribuida porque todos los registros están enlazados y porque cada usuario que participa de ella guarda una copia, es decir, todos cuentan con la misma información. Esta es una de las ventajas de Blockchain: la descentralización de la información, que hace que los intermediarios no sean necesarios para generar confianza en las transacciones.

uso del mismo dentro del territorio venezolano, fomentando su compra ya sea con dinero fiat² o con otras Criptomonedas, como es el caso del Bitcoins, Litecoins y Dash.

La Pandemia ha traído un incremento en la utilización de nuevas tecnologías y con ella el uso acelerado de las Criptomonedas como medio de pago, lo que ha hecho que los dueños de negocios se incorporen a esta nueva realidad, la cual viene acompañada de una serie de regulaciones a las que deben hacer frente; dentro de las cuales están las relacionadas con el pago de tributos.

Objetivo y metodología

La presente investigación tiene como objetivo identificar los desafíos tributarios, post pandemia, que tiene el Sector Empresarial Venezolano que hace uso de Criptoactivos en el país. En los próximos capítulos se muestran los elementos que permitieron alcanzar el objetivo propuesto, bajo un enfoque documental, el cual se detalla en términos académicos.

Para ello, primero se hace una breve revisión de la literatura y bases legales presentes en el ordenamiento jurídico Venezolano, donde se detallan algunos antecedentes sobre las Criptomonedas, usabilidad y creación del criptoactivo Venezolano; segundo, se definen algunos conceptos claves; tercero, se analiza la normativa legal que ha sido publicada en el país sobre este ecosistema; cuarto, se realiza una aproximación al objetivo del artículo y finalmente se establecen las conclusiones de la investigación.

Antecedentes: origen, usabilidad y criptoactivos venezolano

Existen más de 7.300³ variedad de monedas digitales en el mundo, sin embargo, la primera que se creó fue el BITCOIN, en el 2009, un año después de la crisis de liquidez en los mercados financieros que estremeció la economía mundial. Su origen aún es un misterio, ya que lo que se conoce es que una persona o un grupo de personas sin identificar, bajo el seudónimo de **Satoshi Nakamoto**, publicaron un artículo en internet llamado **Bitcoin**: un sistema de dinero electrónico de igual a igual (**P2P**), basado en la tecnología Blockchain,

² Dinero establecido por un gobierno para enfocar una economía hacia un cierto medio de intercambio, por ejemplo: Dólar americano, Euro, Bolívares, etc. Se conoce también como moneda de curso legal.

³ Según consulta realizada a www.coinmarketcap.com al 12/10/2020

Criptoactivos: desafíos tributarios para el sector empresarial venezolano post pandemia

con la intención de promover compras únicamente a través de la red sin la intervención de un tercero de confianza, es decir, transacciones realizadas entre iguales no controladas ni manipuladas por gobiernos, bancos centrales o entidades financieras. Transcurrida más de una década, el uso de las Criptomonedas se ha venido incrementando, no sólo en transacciones de intercambio a través de la red, sino como medio de pago en la compra de bienes o servicios en comercios que permiten su usabilidad.

Estas nuevas tecnologías disruptivas, han llegado para quedarse; y de esta realidad no escapa el Sector Empresarial Venezolano, no sólo por la evolución que hemos venido observando en las Criptomonedas a nivel mundial, sino por los cambios dentro del esquema económico venezolano, el cual ha avanzado firmemente en el desarrollo y promoción de las mismas dentro del territorio nacional.

A partir del decreto Nro. 3196, de fecha 08 de diciembre de 2017, publicado en gaceta oficial extraordinaria Nro. 6346, se estableció de manera lícita las condiciones regulatorias previstas en el Código Civil Venezolano para la compra/venta de activos financieros, aplicación, uso y desarrollo de tecnologías Blockchain (cadena de bloques), minería, desarrollo de nuevas Criptomonedas en el país, como parte de las políticas del desarrollo integral de la Nación; dando origen a la creación del Criptoactivo Venezolano denominado: "Petro". Según se desprende de su Whitepaper (libro blanco):

"El Petro, es una herramienta de intercambio financiero a nivel macro, meso y micro económico, que permite la movilidad de recursos en cualquier nivel y la transformación digital de los mismos en su equivalente en cualquier tipo de divisa o criptomoneda, facilitando las transacciones comerciales y financieras entre los interesados.

El Estado venezolano promoverá e incentivará el uso del Petro con el objetivo de posicionarlo como opción de inversión, mecanismo de ahorro y medio de intercambio con los servicios públicos que presta, así como la venta de sus Commodities al exterior, la industria, el comercio y la ciudadanía en general."

Vemos entonces, que dentro del país se cuenta con toda una infraestructura legal y operativa para ser uso de los Criptoactivos; permitiendo a las empresas adaptarse a este nuevo esquema económico mundial.

Definición y conceptos claves

Para comprender parte del objetivo, es necesario revisar algunos conceptos generales, vinculados desde luego con la tributación de Criptoactivos dentro del entorno Empresarial Venezolano:

Las **Criptomonedas** (del inglés *cryptocurrency*) son un tipo de divisa alternativa y de moneda Digital, las cuales tienen un control descentralizado, en contraposición a las monedas de los Bancos Centrales. El control descentralizado de cada moneda funciona a través de una base de datos, usualmente una Cadena de Bloques (en inglés *Blockchain*), que sirve de transacciones financieras pública.

La Ley Integral de Criptoactivos define **Criptoactivo** como el “activo digital que utiliza a la criptografía y a los registros distribuidos como base para su funcionamiento” y al **Criptoactivo Soberano** como “activo digital emitido y respaldado por la República Bolivariana de Venezuela, bajo la denominación específica que a tal efecto se le confiera.”

Al hablar del **Sector Empresarial**, nos referimos a las personas jurídicas cuya finalidad es la creación de bienes y servicios para atender determinadas necesidades. Está conformado por empresas, fabricas, comercios, entre otros. El sector empresarial funciona dentro de la sociedad y se interrelaciona con otros dos (2) sectores: el sector público y la sociedad civil.

Por su parte los **Tributos**, son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por la administración pública como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Estos se clasifican en Impuestos, Tasas y Contribuciones especiales.

Normativa legal sobre criptoactivos en Venezuela

En la Tabla 1 se presenta, según orden cronológico, la normativa legal que ha sido publicada en la República Bolivariana de Venezuela sobre los Criptoactivos; la cual se presenta como base de datos de consulta para el lector.

Tabla 1. Normativa legal publicada sobre criptoactivos y actividades conexas en Venezuela

Gaceta Oficial	Número de Decreto	Fecha	Breve Descripción
Extraordinaria Nro. 6346	3196	8-12-2017	Decreto Presidencial de criptoactivos: Se creó formal y genéricamente SUPCACVEN y se reguló en forma genérica la Criptomoneda Petro.
	3197		Se nombra al ciudadano Carlos Eduardo Vargas Urbina, como Superintendente de los criptoactivos y actividades conexas venezolana
Nro. 41366	3333	22-03- 2018	Decreto Presidencial mediante el cual se crean como Zonas Petro La Isla de Margarita, estado Nueva Esparta; Los Roques, Territorio Insular Francisco de Miranda; Paraguaná, estado Falcón; Ureña-San Antonio, estado Táchira a los fines de incorporarlas al desarrollo de la minería virtual y el uso de cripto-activos.
Extraordinaria Nro. 6370	Constituyente	9-04-2018	Decreto Constituyente sobre criptoactivos y la criptomoneda Soberana Petro.
Extraordinaria Nro. 6371	3353	9-04-2018	Se autoriza la creación de una Empresa del Estado, bajo la forma de sociedad anónima, que se denominará Tesorería de Criptoactivos de Venezuela, S.A., con personalidad jurídica y patrimonio propio, distinto e independiente del Fisco Nacional, adscrita a la Vicepresidencia de la República Bolivariana de Venezuela.
	3354		Se nombra al ciudadano Abraham Deivis Landaeta Parra, como Tesorero de la Tesorería de Criptoactivos de Venezuela, S.A., adscrita a la Vicepresidencia de la República.
	3355		Se crea la Superintendencia de Criptoactivos de Venezuela y Actividades Conexas Venezolana (SUPCACVEN), como servicio desconcentrado sin personalidad jurídica, administrado, supervisado e integrado a la Vicepresidencia de la República Bolivariana de Venezuela, con capacidad de gestión presupuestaria, administrativa y financiera sobre los recursos que le correspondan.
	3356		Se nombra al ciudadano Anthoni Camilo Torres Martínez, como Intendente de Control de Casa de Intercambio y demás entes dedicados al Ahorro y a la Intermediación Virtual en Criptoactivos, en calidad de Encargado, adscrito a la Superintendencia de Criptoactivos de Venezuela y Actividades Conexas Venezolana (SUPCACVEN).
Nro. 41394	3413	10-05-2018	Se declara el Estado de Excepción y de Emergencia Económica en todo el territorio Nacional.
Nro. 41.408	Providencia Administrativa Nro. 1 de la SUPCACVEN	30-05-2018	Se autoriza a la Sociedad Mercantil Bitmain Technologies de Venezuela, C.A., y a la Sociedad Mercantil Corporación Criptosoft, C.A., para importar los equipos electrónicos necesarios para la minería virtual que en ella se señalan.
Extraordinaria Nro. 6377	Aviso Oficial	01-06-2018	Aviso Oficial mediante el cual se deja sin efecto la Providencia Administrativa N° 1, de fecha 24 de mayo de 2018, emanada de la Superintendencia de Criptoactivos de Venezuela y Actividades Conexas Venezolana (SUPCACVEN)

Gaceta Oficial	Número de Decreto	Fecha	Breve Descripción
N° 41.422	3470	19-06-2018	Se adscribe al Ministerio del Poder Popular de Industrias y Producción Nacional, el servicio desconcentrado sin personalidad jurídica Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana.
	3471		Se nombra al ciudadano Joselit De La Trinidad Ramírez Camacho, como Superintendente de la Criptomoneda y Actividades Conexas Venezolana, adscrito al Ministerio del Poder Popular de Industrias y Producción Nacional.
	3472		Se nombra a la ciudadana Iliana Josefa Ruzza Terán, como Tesorera de la Tesorería de Criptoactivos de Venezuela, S.A., adscrita al Ministerio del Poder Popular de Industrias y Producción Nacional.
Nro. 41.435	3503	09-07-2018	Se prorroga por sesenta (60) días el plazo establecido en el Decreto N° 3.413 de fecha 10 de mayo de 2018, mediante el cual se declara el Estado de Excepción y de Emergencia Económica.
Extraordinaria 6.397		21-08-2018	Resolución mediante la cual se establece como precios al consumidor para los productos que en ella se indican, los cuales serán observados por todas las personas naturales y jurídicas, de derecho público y privado, en el territorio nacional.
Extraordinaria 6.405	Convenio Cambiario Nro. 1	7-06-2018	Convenio Cambiario que tiene por objeto establecer la libre convertibilidad de la moneda en todo el territorio nacional.
Nro. 41.478	3610	10-09-2018	Decreto mediante el cual se decreta el Estado de Emergencia Económica, en todo el territorio nacional
Nro. 41.484	3610	18-09-2018	Decreto N° 3.610, mediante el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, en todo el territorio nacional. (Se reimprime por fallas en el original, el cual fue publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.478.
Nro. 41.485	3610	19-09-2018	Decreto N° 3.610, mediante el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, en todo el territorio nacional (2da Reimpresión)
Nro. 41.489	Decisión del TSJ	25-09-2018	Sentencia N° 638 de fecha 20 de septiembre de 2018, mediante la cual se declara la Constitucionalidad del Decreto N° 3.610, del 10 de septiembre de 2018, por la cual se decreta el Estado de Excepción y de Emergencia Económica en todo el territorio nacional
Nro. 6420	Decreto N° 3.719	28-12-2018	Decreto Nro. 35 en el Marco del Estado de Excepción y Emergencia Económica, mediante el cual los sujetos pasivos que realicen operaciones en el territorio nacional en moneda extranjera o Criptodivisas, autorizadas por Ley, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o Criptodivisas.
Nro. 41.575	Constituyente	30-01-2019	Decreto Constituyente sobre el Sistema Integral de Criptoactivos.
Nro. 41.578	Providencia Administrativa N° 111-2019	4-02-2019	Providencia mediante la cual se regula el Registro Integral de Servicios en Criptoactivos (RISEC)
Nro. 41.581	Providencia Administrativa N° 009-2019	7-02-2019	Requisitos y trámites para el envío y recepción de Remesas en Criptoactivos

Criptoactivos: desafíos tributarios para el sector empresarial venezolano post pandemia

Gaceta Oficial	Número de Decreto	Fecha	Breve Descripción
Nro. 41.609	Providencia Administrativa N° 012-2019	29-03-2019	Providencia mediante la cual se regula la operatividad de las Casas de Intercambio en el Sistema Integral de Criptoactivos
Nro. 41.758	Resolución N° 106	12-12- 2019	Resolución mediante la cual el precio de los combustibles para aeronaves de uso privado, de bandera nacional que efectúen rutas nacionales será pagado a PDVSA, a precio internacional y el cobro se realizará en bolívares a la tasa cambiaria diaria fijada por el Banco Central de Venezuela o su contravalor en criptoactivos o criptomonedas
Nro. 41.788	Providencia 098-2019	26-12-2019	Providencia mediante la cual se establece los parámetros para la presentación de la información financiera, reexpresión de los registros contables de operaciones y hechos económicos con Criptoactivos, realizadas por las personas naturales que se encuentren obligadas a llevar registros contables, así como por las personas jurídicas, públicas y privadas, en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela (Se reimprime por fallas en los originales).
Nro. 41.800	Decreto N° 4.096	15-01-2020.	Decreto N° 4.096, mediante el cual se procede a la liquidación, venta y pago de servicios en Criptoactivos Soberanos Petro (PTR) que en él se especifican (Reimpresión)
N° 6.507 Extraordinario	Decreto Constituyente	29-01-2020.	Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA)
Nro. 41.830	Providencia N° 006-2020	2-03- 2020	Providencia mediante la cual se designa al ciudadano Jesús Miguel Castillo Golding, como Director General para la Gestión Estratégica de Criptoactivos y Actividades Conexas, de la Sunacrip.
Nro. 41.831	Resolución Nro. 010 Providencia N° 004-2020	3-03-2020	Resolución mediante la cual se nombra al ciudadano Luis Eduardo Mendoza Romero, como Tesorero de la Tesorería de Criptoactivos de Venezuela, S.A. (TCV), adscrito a esta Vicepresidencia Sectorial. Providencia mediante la cual se designa al ciudadano Omar José Montilla Castillo, como Intendente de Servicios Cripto-financieros. (Se reimprime por fallas en los originales).
Nro. 41.969	Providencia 084-2020	21-09- 2020	Providencia de la SUNACRIP mediante la cual se regula las actividades relacionadas con el uso, importación, comercialización de equipos de Minería Digital, partes y piezas de éstos, equipamiento y acondicionamiento de espacios para ofrecer el servicio de hospedaje a equipos de Minería Digital, incluida la fabricación, ensamblaje, reparación y mejoras de tales equipos, así como que provean el servicio de minera digital en la nube.

Fuente: Elaboración propia a partir de la lectura de las Gacetas Oficiales (2020).

De la misma, queremos destacar el contenido de la Gaceta Oficial Nro. 6,420, mediante la cual se publica el Decreto N° 3.719 en fecha 28 de diciembre del año 2018, donde se estableció que los sujetos pasivos que realicen operaciones en el territorio nacional en monedas extranjeras o criptodivisas, autorizadas por la Ley, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o Criptodivisas. La cual a la fecha, carece de

aplicabilidad ya que conforme al contenido del artículo 4, está pendiente por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) la normativa que establezca las formalidades para la declaración y pago de dichas obligaciones.

En Gaceta Oficial Número 41.788, de fecha 26 de diciembre de 2019, mediante la cual se publica la providencia N° 098-2019, se estableció los parámetros para la presentación de la información financiera relacionada con los Criptoactivos, quedando bajo la responsabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, efectuar las normas técnicas para los registros contables de estas operaciones. Dicho mandato se concretó en fecha 15 de febrero de 2020, mediante la aprobación del Boletín de Aplicación VEN-NIF N°12 Versión N° 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios”.

Por su parte, la Asamblea Nacional Constituyente en fecha 29 de enero de 2020, según Gaceta Oficial Extraordinaria Número 6.507, publicó el Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, quedando establecido en su artículo 27 una alícuota adicional a los bienes y prestaciones de servicios pagados en moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivo distinto a El Petro:

Artículo 27. “La alícuota impositiva general aplicable a la base imponible correspondiente podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional y estará comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%). El Ejecutivo Nacional podrá establecer alícuotas distintas para determinados bienes y servicios, pero las mismas no podrán exceder los límites previstos en este artículo.

La alícuota impositiva aplicable a las ventas de exportación de bienes muebles y a las exportaciones de servicios, será del cero por ciento (0%).

Se aplicará una alícuota adicional que podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional y estará comprendida entre un límite mínimo de quince por ciento (15%) y un máximo de veinte por ciento (20%) a los bienes y prestaciones de servicios de consumo suntuario definidos en el artículo 61 de esta Ley.

Se aplicará una alícuota adicional que podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional y estará comprendida entre un límite mínimo de cinco

Criptoactivos: desafíos tributarios para el sector empresarial venezolano post pandemia

por ciento (5%) y un máximo de veinticinco por ciento (25%) a los bienes y prestaciones de servicios pagados en moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivos distinto a los emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela, en los términos señalados en el artículo 62 de esta Ley. El Ejecutivo Nacional podrá establecer alícuotas distintas para determinados bienes y servicios, pero las mismas no podrán exceder los límites previstos en este artículo.

La alícuota impositiva aplicable a las ventas de hidrocarburos naturales efectuadas por las empresas mixtas, reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, a Petróleos de Venezuela, S.A. o a cualquiera de las filiales de ésta, será del cero por ciento (0%).” Subrayado nuestro

Como vemos, la alícuota adicional comprende un rango de cinco por ciento (5%) mínimo y un veinticinco por ciento (25%) máximo, para aquellos bienes y servicios pagados en Criptoactivos distintos al Petro, sin embargo a la fecha aún no se ha establecido esta alícuota adicional.

Otro aspecto legal a considerar, en el ámbito municipal, es el relacionado con el “Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria”, en donde se estableció el Petro como unidad de cuenta para el pago de tributos y sanciones. Esto generó que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 0118 de fecha 18 de agosto de 2020, ordenara a los alcaldes que participaron del acuerdo, proceder en el lapso de 30 días continuos siguientes a adecuar sus ordenanzas municipales, en términos tributarios, a los parámetros establecidos en dicho acuerdo.

Desafíos tributarios, post pandemia para el sector empresarial venezolano que hace uso de criptoactivos en el país

Tal y como fue analizado en los capítulos anteriores, la Pandemia del COVID 19 ha dejado cambios importantes dentro del Sector Empresarial Venezolano, el cual va desde una nueva manera de hacer y ejecutar su negocio, hasta la adopción de alternativas disruptivas dentro de sus operaciones, como es el uso de Criptoactivos. La tenencia de Criptoactivos, les genera una serie de obligaciones de carácter financiero, que van desde el registro y reconocimiento contable de dichas operaciones, conforme a los parámetros establecidos por el BA VEN-NIF N°12 Versión N° 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios”, hasta la

obligación de determinar y pagar, cuando así sea establecido por Ley, las obligaciones tributarias que se deriven del uso de los mismos dentro del país.

Este desafío comienza, no sólo por la usencia de las normas que deben establecer, de manera clara, la forma de liquidación de los tributos de carácter directo, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) o el Impuesto a los Grandes Patrimonio (IGP), para los Contribuyentes Especiales, sino en la determinación y cobro de las alícuotas adicionales en materia del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin perder de vista las posibles sanciones que puedan ser establecidas conforme al también reformado Código Orgánico Tributario, en fecha 29 de enero de 2020 según gaceta oficial extraordinaria N° 6.507.

En todo caso, partiendo de los análisis realizados y rescatando los lineamientos presentados por el Lic. José Roberto Rivas, en su trabajo de grado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria, “Propuesta de Lineamientos estratégicos que permitan al sector empresarial venezolano dar cumplimiento a las obligaciones tributarias que se derivan del uso de los criptoactivo dentro del país”, se recomienda:

Mantener un análisis detallado de todas las adquisiciones de Criptomonedas en cada ejercicio económico, así como las ganancias o pérdidas reconocidas por fluctuaciones en su valor de mercado, de conformidad con lo establecido por el BA VEN-NIF N°12 Versión N° 0.

Debido a que a la fecha no hay pronunciamientos por parte del SENIAT referente a la liquidación y pago de las obligaciones tributarias derivadas del uso de Criptomonedas, las empresas deben realizar el pago correspondiente en bolívares. Se debe estar muy atentos a las nuevas gacetas oficiales con el pronunciamiento del SENIAT, y sólo aplicará el pago en bolívares si dicho organismo no emite los lineamientos de cómo pagar en Criptomonedas al cierre de cada ejercicio económico.

Cualquier ganancia o pérdida que se tenga derivada del uso de Criptomonedas se debe reconocer dentro del período para efecto de la determinación del ISLR; así como evaluar su tenencia, dentro del marco jurídico que establece el Impuesto al Patrimonio.

Hasta tanto, no se establezca la alícuota adicional, el IVA debe ser calculado aplicando las alícuotas vigentes y realizando su pago en bolívares, conforme a las fechas que le correspondan según su condición como Contribuyente (ordinario o especial).

En cuanto a los impuestos municipales, no hay que perder de vista las reformas que se darán a partir del “Acuerdo de Armonización Tributaria”, principalmente en el Impuesto a las Actividades Económicas, ya que el Criptoactivo venezolano fue colocado como unidad de cuenta en el pago de tributos y sanciones.

Conclusiones

El tema de las Criptomonedas sigue siendo novedoso, sin embargo se observan múltiples ventajas en su uso dentro del entorno global.

Durante los últimos tres (3) años el Estado Venezolano ha fomentado el uso de Criptoactivos dentro del país, adecuando su ordenamiento jurídico y creando las infraestructuras necesarias para alcanzar su usabilidad dentro de la economía venezolana.

Son evidentes los esfuerzos por posicionar el criptoactivo soberano: El Petro, dentro de las operaciones comerciales en el país. Hemos visto normas que establecen precios acordados expresados en Petros, tarifas de servicios portuarios, e incluso el cobro de la gasolina en las estaciones de servicio con este Criptoactivo.

Vimos en el capítulo IV que son varios los desafíos tributarios que enfrenta el Sector Empresarial Venezolano, por la tenencia de Criptoactivos, los cuales van desde el reconocimiento dentro de sus Estados Financieros de estas operaciones, hasta la determinación y pago de tributos por el uso de los mismos dentro de sus operaciones.

Llama la atención que dentro de los compromisos establecidos dentro del Acuerdo de Armonización Tributaria, se indica que “está prohibido el cobro de tributos en divisa extranjera” incrementando, aún más, la expectativa que se tiene en materia tributaria respecto al contenido del decreto 3.719, Gaceta Oficial 6.420, de fecha 28 de diciembre de 2018 y la reforma parcial del IVA que fue publicada en la Gaceta Oficial Nro. 6.507 extraordinaria, de fecha 29 de enero de 2020.

En todo caso, los Criptoactivos se constituyen como una ventana comercial más, exigiendo al entorno Empresarial Venezolano un cambio de paradigma, no sólo en la forma de hacer negocios, sino también en la adecuación de sus procesos administrativos y financieros que

les permitan hacer frente a todas sus obligaciones, dentro de las cuales está el cobro y pago de Tributos asociados con estas transacciones.

Referencias

Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal. Disponible: <https://www.moore-venezuela.com/MediaLibsAndFiles/media/venezuelaweb.moorestephens.com/Imagenes/Sentencia.pdf>

BA VEN NIF N° 12 versión N° 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios” con fecha de aprobación 15 de febrero de 2.020. Disponible en: <https://www.ccpdistritocapital.org.ve/uploads/boletines/a4b2646c95e76c7dcc9580b8b510f0d4c50859a2.pdf>

Código Orgánico Tributario. Decreto constituyente. Gaceta Oficial extraordinaria Nro. 6.507 de fecha 29 de enero de 2020.

Criptonoticias. Disponible en: <https://www.criptonoticias.com/>

Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA). N° Gaceta Oficial Extraordinaria Nro 6.507 de fecha 29 de enero de 2020.

Decreto Constituyente sobre el Sistema Integral de Criptoactivos. Gaceta Oficial. Nro. 41.575 de fecha 30 de enero de 2019.

Decreto N° 3.719. Gaceta Oficial Nro. 6420 de fecha 28 de diciembre del año 2018.

Julián Zambrano Sánchez, Santiago Yepes Ruiz, Steeven Alexánder Osorio Marín, María Cecilia López Pérez, Cristian Camilo Rodríguez Arredondo, David Felipe Carazo Parra y José David López Montoya. Aspectos tributarios de las transacciones en criptomonedas: el caso de los bitcoins. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 80. Julio de 2019. At. 43.

¿La Pandemia acelera el uso de la Criptomoneda? Disponible en: <https://www.crowe.com/ve/insights/la-pandemia-acelera-el-uso-de-la-criptomoneda>.

Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios. Gaceta oficial Nro. 41.667 de fecha 3 de julio de 2019.

Criptoactivos: desafíos tributarios para el sector empresarial venezolano post pandemia

Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial Extraordinaria Nro. 6210 de fecha 30 de diciembre de 2015.

Pandectas Digital. Consulta de Gacetas oficiales de la República Bolivariana de Venezuela. Disponible en: <https://pandectasdigital.blogspot.com/p/compilacion-de-criptomonedas.html#inicio>

Real Academia Española. Disponible en <http://www.rae.es/rae.html>

Rivas M, José R (2020). Propuesta de Lineamientos Estratégicos que permitan al Sector Empresarial Venezolano dar cumplimiento a las Obligaciones tributarias que se derivan del uso de los Criptoactivos dentro del país.

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 0118 de fecha 18 de agosto de 2020, disponible en: <https://www.accesoalajusticia.org/wp-content/uploads/2020/08/SC-N%C2%B0-0118-18-08-2020.pdf>

Tratamiento Tributario de los Criptoactivos en Venezuela. Abogado. Wilson Gómez Guevara. Disponible en: <https://blog.iusven.net.ve/articles/tratamiento-tributario-de-los-criptoactivos-en-venezuela>

Whitepaper (libro blanco) del Criptoactivo Venezolano: El Petro. Disponible en: <https://www.petro.gob.ve/assets/descargas/petro-whitepaper.pdf>

Capítulo VI

Gestión del conocimiento sobre la digitalización de la economía y los precios de transferencia en tiempos de COVID-19

Ingrid Carolina Roa Rojas
Nick Alexander Mora España
Leonardo Ernesto Villalba González

Introducción

El término de economía digital se empezó a difundir a mediados de los años 90, la definición ha experimentado una constante evolución, lo que implica un reflejo de la velocidad de los cambios tecnológicos y costumbres, anteriormente, el debate se concentraba en las repercusiones económicas del uso del internet, autores como (Brynjolfsson y Kahin, 2002; Tapscott, 1996) incursionaron en esta definición para la época.

Posteriormente, con el aumento del uso del internet en muchos lugares del mundo se origina a mediados del año 2000, una tendencia de centralizar la información, condiciones que posibilitaban la aparición y el crecimiento de la economía a través del internet, incorporándose así un análisis de las distintas políticas y tecnologías digitales aunado al crecimiento de las mismas a nivel informativo y comunicativo en aquellas empresas orientadas hacia el campo digital, adquiriendo de esta manera la condición de protagonistas principales en los flujos económicos, en comparación con otros sectores de la economía. La OCDE, (2014) menciona sobre la mejora de la conectividad al internet en los países en desarrollo y la ampliación de la tipología de empresas, productos y servicios digitales, esto conlleva, a que los estudios sobre la economía digital comiencen a incluir análisis más sustantivos de la situación en estos países. La CTAD, (2017); y el World Bank,

Gestión del conocimiento sobre la digitalización de la economía y los precios de transferencia en tiempos de COVID-19

(2016); señalan que en los últimos años el debate ha vuelto a desplazar su centro de interés para enfocarse más en la forma en que las tecnologías, los servicios, los productos, las técnicas y las habilidades digitales se extienden por las distintas economías.

Por su parte, la ONU, (2019) indica que a este proceso de desplazamiento frecuentemente se le denomina digitalización, los trabajos más recientes se han centrado en la “digitalización” y la “transformación digital” es decir, la forma en que los productos y servicios digitales resultan cada vez más disruptivos para los sectores más tradicionales con el fin de analizar tendencias intersectoriales de la digitalización.

De hecho, el más importante de los cambios económicos bien podría producirse con la digitalización de los sectores tradicionales, y no con la aparición de nuevos sectores habilitados por las tecnologías digitales, este fenómeno, reviste de una especial importancia en los países en desarrollo, donde la economía digital ha empezado a hacer sentir sus efectos en los sectores tradicionales, como la agricultura, el turismo y el transporte.

De igual forma, Bukht y Heeks (2017:17) aportan “La parte de la producción económica derivada exclusiva o primordialmente de las tecnologías digitales con un modelo de negocio basado en bienes o servicios digitales”.

Es decir, que la innovación en nuevas tecnologías viene acompañada de creación de servicios y bienes digitales, así como también la transformación de sectores tradicionales.

En este orden de ideas, Muños, P. (2017) hace referencia sobre los avances tecnológicos no solo como una transformación del tejido económico en su conjunto como se le ha denominado a este proceso de transformación digital, sino que llevan a la par una gigantesca disrupción empresarial sectorial y global, causando un enorme impacto en todos los órdenes. Se puede observar las últimas tendencias en la economía digital en la siguiente figura 1.

Figura 1. Últimas tendencias en la economía digital ONU 2019



Fuente: Informe ONU, (2019)

En el reporte ONU (2019:3) se indican: “Las tendencias están relacionadas con los avances en varias tecnologías de vanguardia, entre ellas algunas tecnologías orientadas hacia el software, como la tecnología de cadenas de bloques, la analítica de datos y la inteligencia artificial” es decir, se tienen dispositivos con interacción directa con el usuario, ejemplo computadoras, teléfonos inteligentes, impresoras tridimensionales y dispositivos como wearables, al mismo tiempo se cuenta con programas informáticos especializados orientados a máquinas empleadas en los sistemas de internet de las cosas, la automatización de procesos, la robótica y la computación en la nube; esto nos presenta un panorama general de los avances tecnológicos y cómo están transformando el modelo de producción al que el mundo conocía desde la revolución industrial.

Se observan por una parte la incorporación de la tecnología en los sectores tradicionales, al mismo tiempo el nacimiento, auge y proyección de modelos de negocios basados exclusivamente en la tecnología. Es propicio mencionar como se encuentra la distribución geográfica de las tendencias de la economía digital ilustradas en el informe de la ONU, tal como se muestra en la figura 2.

Figura 2. Geografía de la Economía Digital



Fuente: Informe ONU (2019)

Sobre la distribución geográfica de las últimas tendencias de la economía digital, se aprecia que Estados Unidos y China poseen el papel protagónico por cuanto son estas potencias económicas de las que se espera impondrán realmente acciones, políticas en materia fiscal. Tal como lo señala Ortega, A (2020), en su documento de trabajo: La carrera entre EEUU y China y el futuro de las relaciones transatlánticas:

“La nueva Comisión Europea en Bruselas, así como algunos estados miembros de la UE, tiene prioridad estratégica en la competición entre potencias y una vía hacia la “soberanía tecnológica”. Identifican el punto de encuentro entre las agendas industrial y digital, por un lado, y reglamentación por otro, como clave en este sentido. De esta manera surgen tres áreas de competición y cooperación entre E.E.U.U y Europa, todas ellas relacionadas con el potencial chino: la quinta generación de telefonía móvil(5G), la inteligencia artificial y los servicios web”. (Pg.3)

Este proceso hacia la soberanía tecnológica como lo señala el autor, se están enfocando las discusiones y debates sobre las diferencias en las normas legales, ya que éstas serán un escollo frecuente en las relaciones transatlánticas, si bien no es estrictamente necesario una armonización total entre EUU y la UE, si deben promover normas globales en el contexto de la ética, ciberseguridad y sobre todo en la gobernanza del internet, los sistemas de gravabilidad de impuestos a la renta, evitando que China y otros países se adelanten en hacerlo.

Colocando en el tapete la competición entre EEUU y China, esta situación trasciende sobre el aspecto de la tecnología y la economía. Ortega, A (2020:3) indica: “Podríamos incluso decir que algunos aspectos concernientes a la pandemia del COVID-19 son una dimensión diferente y novedosa en el enfrentamiento entre China y EEUU”. La discusión está en el escenario y sobrepasa los límites del ámbito tecnológico, para llegar al terreno de los desafíos tributarios, por cuanto este fenómeno se traduce en un reto para las administraciones tributarias del mundo, comenzando por las legislaciones de los diferentes países que fueron estructuradas y concebidas en una dinámica económica completamente distinta, tanto así, que la última evolución importante en los sistemas tributarios mundiales, ocurrió hace 50 años, después de la segunda guerra mundial. En esa época, la revolución industrial, era la promesa del futuro, los sistemas tributarios concibieron conceptos como la residencia fiscal y el establecimiento permanente, como una base conceptual para gravar las rentas producidas por las empresas con impacto económico en varias jurisdicciones fiscales, así como la evolución de los tratados para evitar la doble imposición fiscal, mientras que nuestra era exige una transformación y nueva concepción de las políticas, normativas y planes tecnológicos, para abordar la fiscalidad internacional, en especial atención los precios de transferencia, cuando se trata de la economía digital.

Así las cosas que estamos en un tiempo en el que la pandemia COVID-19, ha potenciado la digitalización de la economía, noticias como la del diario el observador reseñan sobre los modelos de negocios digitales emergentes y más economía gig son legados del COVID, los resultados de una encuesta realizada por PwC (2020), resalta que la digitalización de las operaciones, fuerza laboral flexible, ampliación de programas de salud, seguridad de los empleados, han pasado a ser la prioridad en estos tiempos, así como también el orden fiscal.

Este tema ocupa muchas agendas mundiales por cuanto las administraciones tributarias buscan equilibrar sus presupuestos públicos, enfrentar las deudas adquiridas para financiar el gasto público extraordinario generado por el COVID-19, por su parte las gigantes de la tecnologías están a la expectativa se piensan que su poder económico en el mundo pueden inducir cambios favorables y convenientes para estas empresas en el asunto fiscal, veamos algunos avances, en el mes de octubre 2020 la OCDE celebró dos reuniones importantes, en las cuales se presentó la emisión del informe sobre los Desafíos Fiscales que surgen de la Digitalización Económica-Evaluación de Impacto, el documento analiza las implicaciones económicas y fiscales de las propuestas del Pilar Uno y del Pilar

Gestión del conocimiento sobre la digitalización de la economía y los precios de transferencia en tiempos de COVID-19

Dos, OCDE (2020:3), “el efecto de las propuestas sobre los ingresos fiscales dependerá del diseño final y de las opciones de acordar el Marco Inclusivo” de acuerdo con los parámetros y supuestos simulados del efecto combinado del Pilar Uno y el Pilar Dos, se puede observar un potencial incremento de los ingresos globales del impuesto sobre la renta de las sociedades (CIT) estos son susceptibles a aumentar los ingresos mundiales del CIT en un 1,9% hasta el 3,2%, o alrededor de 50-80 mil millones de dólares EE.UU. al año. Proyectando los efectos económicos en recaudación para los presupuestos públicos.

Ahora bien, visto un panorama mundial con el tema y la evolución de los intentos de la OCDE en lograr un enfoque unificado para ser aplicado universalmente y lograr avanzar en la gravabilidad de las de rentas de las empresas que están generando flujos de efectivos importantes en transacciones con empresas vinculadas aunado al requerimiento de innovar en el control fiscal en materia de precios de transferencia bajo los esquemas de la digitalización de la economía sumándose la magnitud del tema y su relevancia mundial los autores se plantearon difundirlo en la academia como parte de cultura tributaria, estudiando el proceso de digitalización de la economía y los precios de transferencia, bajo un enfoque educativo, ya que la educación genera impactos trascendentales y de transformación en las sociedades, específicamente, considerándose la forma de gestionar conocimiento a los profesionales involucrados en los temas de fiscalidad y precios de transferencia internacional, analistas, consultores, auditores, fiscales tributarios, asesores, jueces, abogados, economistas, tributaristas, contadores, docentes, administradores, estadísticos, expertos en comercio internacional, en entidades tanto públicas como privadas

Surge la interrogante del capítulo: ¿Cómo desarrollar una estrategia de enseñanza-aprendizaje para abordar la materia de digitalización de la economía y los precios de transferencia, en el contexto del COVID-19 evaluando su efectividad?

El objetivo, desarrollar el proceso y evaluación de gestión del conocimiento en su fase de diseño de estrategias de enseñanza aprendizaje virtuales referidas al tema digitalización de la economía y los precios de transferencia en el contexto del COVID-19, específicamente con profesionales de países latinoamericanos.

Metodología

El estudio se realizó bajo un enfoque pragmático, se llevó a cabo, la fase de diseño de estrategias de aprendizaje tomando como referencia lo indicado por Acevedo, Aristizábal, Valencia & Pedrahita, (2020):

Etapas 1: Dinamización y almacenamiento de conocimiento, El proceso inició con el arqueo bibliográfico, lecturas y reflexiones previas con la finalidad de conocer del tema, el paso siguiente fue identificar a profesionales interesados adquirir conocimientos en el tema, el logro de ese objetivo específico se llevó a cabo por medio de una encuesta estructurada, analizando la tendencia de intensión sobre adquisición de conocimiento e interés sobre el tema, teniendo como resultado (130) profesionales con interés en participar en un webinar y tener la experiencia educativa a través de la plataforma de Zoom, los motivos más resaltados indicados por los encuestados fueron: Desconocimiento del tema y su relevancia en el desenvolvimiento profesional.

Etapas 2: Elaboración de mapas conceptuales: La fase contó con la elaboración de mapas de imágenes y figuras considerando el tema, estos fueron empleados en el desarrollo del material didáctico, seguidamente la construcción de los instrumentos de recolección de información, entre ellos un guion de entrevista a experto, una entrevista grabada al Secretario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Esta fue incluida en el webinar y resultó un insumo valioso dándose a conocer la noticia sobre los adelantos en el tema desde el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, esta institución se encuentra desarrollando una investigación en la cual incluye el diseño de un software libre y aplicaciones por web para presentar declaraciones y pagar tributos referidos a las transacciones originadas de la economía digital, será de libre acceso para que las administraciones tributarias parametricen los porcentajes o condiciones de tributación, este software está financiado por Noruega, pretende ser ofrecido a las administraciones tributarias de forma gratuita, previendo las pruebas pilotos para el 2021.

Etapas 3: Organización y logística del IV Simposio Científico Tributario (Modalidad Virtual): Una Visión desde la Economía Digital y Precios de Transferencia, promovido desde El Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y Cultura Tributaria de la Universidad de Carabobo, los autores y con el patrocinio de la firma Roamonzon & Asoc. Contando con el apoyo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), los profesionales de la firma diseñaron tres materiales didácticos y digitales, integrados

Gestión del conocimiento sobre la digitalización de la economía y los precios de transferencia en tiempos de COVID-19

por un vídeo corto, presentación alusiva al modelo de negocios de juegos digitales y el control fiscal con la invitación al evento, un boletín alusivos a los conceptos de digitalización de la economía, una presentación institucional en PowerPoint; con texto, imágenes, datos estadísticos ilustrados utilizados como recursos didácticos así como también el aporte de contenido de cada uno de los expositores del Simposio.

La selección de los expositores contó con un baremo incluyendo como requisito la reconocida trayectoria internacional y experiencia docente a nivel de postgrado, otro punto a considerado fue la experiencia en el área de control fiscal en administraciones tributarias latinoamericanas y firmas privadas de consultoría, considerando indispensable la disposición del expositor en apoyar la actividad académica ad honorem.

La planificación de las tareas fue facilitada por un cronograma de actividades usando la aplicación Monday.com, donde se distribuyeron las actividades en el mes de octubre 2020, la organización y desarrollo fue ejecutado por cuatro personas; dos operativas y dos de representación. El sábado 17 de octubre 2020 vía Zoom los organizadores y expositores mantuvieron un encuentro en el que se presentaron el material didáctico y los detalles de la logística digital del evento del Simposio.

Etapas 4: Marketing Digital: El diseño de la campaña inició con la elaboración de un Flyer del evento éste fue empleado en la campaña de marketing digital del evento con la aplicación MailChimp, envió de correos masivos, redes sociales como: LinkedIn, WhatsApp, Facebook, Instagram. La fase de solicitud de apoyo institucional se ejecutó con envió de correspondencia institucional, el logro fue contar con el apoyo en la divulgación del evento con los colegios de profesionales, Abogados y Contadores del Estado Aragua, Colegio de Contadores de Carabobo, Federación del Colegio de Administradores de Venezuela, Cámara de Comercio de Valencia, Instituto de Estudios Fiscales de Costa Rica, Colegio de Contadores de Costa Rica. En la campaña se enviaron dos contenidos digitales, sobre el tema un vídeo de 3 minutos, un boletín de 3 páginas cortesía de la firma patrocinante.

Las vistas del Flyer en las redes alcanzaron 1.143 vistas, 841 click para ver el detalle, 250 suscritos, 68 participaron en el webinar en vivo. (45) profesionales lograron certificarse y procedieron a hacer los test de evaluación.

Etapas 5: Webinar: Desarrollado en tiempo y forma usando la plataforma Zoom, con una duración de 4 horas, desde su inicio se invitó a la participación mediante el chat del evento, para efectuar consultas, comentarios, aportar ideas sobre el debate y las exposiciones de los expertos, se fue induciendo mediante frases amenas en el chat durante todo el evento para provocar la participación. Se efectuaron dos cortes en el espacio de la transmisión para ciclo de preguntas y repuestas. Este obtuvo (38) participantes con interacción activa, sobre comentario, aportes, preguntas.

Etapas 6: Recolección de Experiencias: Después de la transmisión del webinar su vídeo se publicó al día siguiente por 24 horas solamente, se procedió a enviar el cuestionario de evaluación sobre el conocimiento significativo obtenido por el participante, y así como también la evaluación del desarrollo de las estrategias de enseñanza aprendizaje, considerando los aspectos propuestos por Nogueira Rivera, D., Medina León, A., & Medina Nogueira, D. (2019), referida a el cuestionario de auditoría de gestión del conocimiento, este constó de 20 ítems, para obtener información sobre las categorías: Promoción del tema, calidad de los recursos didácticos, metodología de enseñanza-aprendizaje, interacción del participante, calificación del rendimiento académico del participante, genero, auto-calificación del participante, país de residencia y nivel de satisfacción del evento.

Para el análisis de los datos obtenidos de la experiencia de enseñanza aprendizaje con la metodología antes descrita, se hizo un estudio cuantitativo empleando la técnica de componente principal, utilizando el modo de prueba del programa de IBM SPSS versión 22, para construir tres índices que concentren toda la información sobre el desarrollo de estrategias de aprendizaje y evaluación del webinar desarrollado el 21 de Octubre 2020 en el tema “Digitalización de la Economía y los Precios de Transferencia”.

En cuanto a los recursos invertidos se tiene un estimado de trabajo en todas las etapas de marketing digital aproximadamente de (200) horas hombre efectivas en todo el proceso, siendo en promedio el costo de un community manager freelance de 400 USD, este trabajo fue ad honorem, en caso de haber tenido que pagar a los expositores los honorarios estimados son de 400 USD, los expositores trabajaron ad honorem también, la suscripción del Zoom para transmitir por más de 30 minutos, fue de 15 USD, este desembolso si fue efectuado. Se requiere una inversión mínima de 815 USD. Los participantes recibieron la capacitación gratuita, siendo el valor de la matricula mínima en promedio por este tipo de

Gestión del conocimiento sobre la digitalización de la economía y los precios de transferencia en tiempos de COVID-19

capacitación de 50 USD, por 45 personas que participaron y se certificaron es el equivalente a 2.250 USD.

En conclusión, hemos aportado inversión total en recursos financieros a la formación y capacitación el equivalente de USD 3.065, con el desarrollo de esta actividad considerando las ideas **Michael Parkin (2010)**, este autor menciona que podemos considerar nuestras elecciones como intercambios, lo que implica renunciar a una cosa para obtener otra. Es decir, que toda elección implica un costo y por ello, es que considera que nada es gratis, otro pago.

Análisis-Disertación

Gestión del Conocimiento en la transmisión de información y habilidades aplicados a los precios de transferencia en la digitalización de la Economía: En el abordaje de este punto, resulta fundamental, manejar la terminología básica, por lo que la expresión Gestión del Conocimiento debe ser conceptualizada, tal como lo expresa Gavrilova, Alsufyev, & Kokoulina (2017) en su trabajo titulado Knowledge Management Trends in the Digital Economy Age, mencionan sobre la gestión del conocimiento como un conjunto de información valiosa para una organización, cuyo alcance y valor se fundamenta en sus empleados, procesos, sistemas y cultura organizacional, lo cual incluye el conocimiento y las habilidades individuales, normas y sistema de valores, bases de datos, metodologías, software y experiencia para la producción.

No obstante, la diversidad de puntos de vista que refleja la cuantiosa literatura sobre el tema, hay quienes clasifican el conocimiento según sea su contenido, en la búsqueda de respuestas a un Qué, un Cómo, o un Dónde. También existen clasificaciones que tienen como base el sentido de pertenencia, bien sea a personas o grupos. Algunos autores clasifican la gestión del conocimiento como un sistema constituido por organizaciones, personas y tecnología, mientras otros tienen un enfoque que incluye principios, habilidades y rutinas que generan y proveen actividades de negocios. Nos queda claro entonces, que más allá de la diversidad de enfoques, la gestión del conocimiento involucra muchos factores, tanto tangibles como intangibles, los cuales, direccionados y canalizados estratégicamente por individuos u organizaciones, tendrían la potencialidad de generar ganancias significativas, estatus e imagen comercial, así como estabilidad económica y/o rentabilidad.

En cuanto a la gestión del conocimiento sobre precios de transferencia, tanto las empresas como los gobiernos, están en estrecho, los primeros para producir, competir y sobrevivir en una economía global y digitalizada, y los últimos, por el reto que implica para el gobierno, la creación de sistemas de gestión del conocimiento que vayan a la par de una economía difícil de fiscalizar, en una era que tiene como bandera Knowledge is money, (El Conocimiento es Dinero). Dicho lo anteriormente expuesto, nos queda explicar la vinculación entre la gestión del conocimiento con los precios de transferencia.

Rossing, Pearson (2014), menciona que muchos reconocen la importancia de establecer y mantener un sistema de gestión del conocimiento sobre precios de transferencia, para asegurar que el conocimiento histórico y futuro sea capturado, organizado y transferido en forma transparente y lógica a quienes lo necesiten. Sin embargo, frecuentemente se falla en su cumplimiento, se subestima el grado al que un sistema de gestión del conocimiento de precios de transferencia optimiza el uso de tiempos y recursos escasos, y no se limita sólo a asegurar los requerimientos legales. En lugar de ello, hay que asegurarse de realizar el justo razonamiento más allá de los resultados, por ejemplo, se deberían tomar los datos cuantitativos y cualitativos de entrada, así como el proceso mismo y reconstruir todo en una etapa posterior, tal como se hace en una auditoría cuya importancia es relevante. No obstante, es importante para el tópico de precios de transferencia, que se tenga muy claro los conceptos de uso regular en la economía digital, como punto de arranque, tales como:

DATOS: Son elementos objetivos no procesados

INFORMACIÓN: Son datos procesados

CONOCIMIENTO: Es la información absorbida por la mente del individuo.

Ahora bien, el conocimiento es potenciado, según la experiencia del individuo, nivel educativo o la combinación de dichos factores. Por tanto, el conocimiento sobre el beneficio de un producto o servicio, ocurre cuando es entendido por el receptor. Sin embargo, la naturaleza del conocimiento implica, que la misma información usualmente se materializa en diferentes maneras para diferentes personas, típicamente debido a las diferencias en experiencia y formación educativa, algo digno de evaluar cuando se evalúan las opciones de implantación y difusión del conocimiento. El argumento básico de soporte para la existencia de cualquier sistema de gestión del conocimiento, es aquel que una organización busca para lograr objetivos específicos, en la que el conocimiento es un prerequisite para alcanzar tales objetivos. Mientras que, en los objetivos relacionados a la

Gestión del conocimiento sobre la digitalización de la economía y los precios de transferencia en tiempos de COVID-19

tasación de precios de transferencia, varían en cierto grado, tanto en forma como en orden de prioridad. Las prioridades de estudios en la actualidad sobre la digitalización de la economía y su impacto en el control de los precios de transferencia, entre los detalles se pueden enunciar:

- 1) Creación de conocimiento sobre el estudio de los modelos de negocios digitales, estructuras, distribución de ganancias, precios de productos digitales, y las normas existentes actualmente, revisar los proyectos de discusión
- 2) Organización del conocimiento del desarrollo de los modelos de negocios digitales por país, revisando las estadísticas económicas sobre los aportes de este tipo de negocios
- 3) Transmisión del conocimiento sobre el tema.

La creación de conocimiento está relacionada con las actividades de una organización que crean conocimiento al usar fuentes de información internas y externas, en tanto que la organización del conocimiento, se dedica a asegurar que los datos, la información y el conocimiento sean capturados y almacenados de tal modo que se maximice el acceso y su utilidad. Finalmente, la transmisión del conocimiento sobre precios de transferencia, se concentra en estimular la transferencia de datos, información y conocimiento desde y hacia personas, bien sea funcionarios o empleados.

Discusión

Dada la complejidad que resultan los procesos de enseñanza aprendizaje, lo profundo del mundo académico actual con las nuevas formas de interactuar entre los participantes y los docentes, diseñar didácticas y estrategias de aprendizaje educativas es todo un reto, así como, innovar en nuevas técnicas de evaluación y auto-evaluación para lograr que el participante obtenga un aprendizaje significativo sobre un contenido tan específico y complejo como los son los precios de transferencia, bajo los esquemas de la digitalización del economía, nos lleva a repensar los esquemas tradicionales.

Sin embargo, los webinar son estrategias de aprendizaje con una carga tradicional de enseñanza aprendizaje, donde se pone en el tapete el debate de un tema, se presenta un material audio visual, se tienen las disertaciones de expertos y especialista, se conjugan nuevas variables, como lo son los medios de comunicación; no obstante, con una limitación en algunos casos en la interacción, por timidez del participante, entre otros factores, sin

embargo, en este tiempo de pandemia de COVID-19, se han vuelto la forma viral de adquirir conocimiento en distintos temas, con un grado interesante de libertad de poder participar de forma escrita. En tal sentido, en una búsqueda noble de elección en sembrar una semilla de conocimiento e inquietudes para la investigación del tema por parte de los profesionales sobre el debate mundial referido a la digitalización de la economía y los precios de transferencia y siguiendo el legado de Morin (2005:101) “Estamos condenados al pensamiento incierto, a un pensamiento acribillado de agujeros a un fundamento que no tienen ningún fundamento absoluto de certidumbre”.

Los resultados de esta experiencia educativa, muestran un humilde avance en este objetivo de investigar y accionar sobre la gestión de conocimiento del tema, se trabajaron con (13) variables consideradas al momento de utilizar un webinar como estrategia de enseñanza aprendizaje en temas de fiscalidad internacional y evaluar la experiencia educativa entre ellas tenemos: País de residencia del participante, genero, incentivo que genero el webinar al investigar el tema previamente, calidad de contenido del webinar, calidad del recursos didáctico, duración, plataforma, interacción del participante, incentivo generado por la entrega de certificado académico, aportes significativos del webinar en valor añadido al conocimiento, experiencia de los expositores invitados, nivel de satisfacción del participante, rendimiento académico. Con el fin de reducir la dimensión de datos, dada la cantidad de variables y la muestra intencional reducida, se aplicó la técnica de componente principal para buscar un camino en resolver la pregunta ¿Cuáles variables aportan en mayor grado de importancia, al desarrollo de la gestión del conocimiento, en temas de fiscalidad internacional, cuando se trata de experiencias virtuales de aprendizaje? Luego de hacer varias pruebas de selección de variables se llegó al resultado:

Tabla 1. Prueba de KMO y Bartlett

Prueba de KMO y Bartlett		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adecuación de muestreo		,661
Prueba de esfericidad de Bartlett	Aprox. Chi-cuadrado	107,773
	gl	15
	Sig.	,000

Fuente: Reporte SPSS V 22 (Roa, 2020)

La prueba de Kaiser-Meyer-Olkin (Coeficiente KMO) contrasta si las correlaciones parciales entre las variables son pequeñas, toma valores entre 0 y 1, siendo el resultado

(.661) lo cual significa la existencia de suficiente correlación, siendo indicativo que el análisis factorial es una técnica que puede usarse para este estudio.

Tabla 2. Comunalidades

Comunalidades		
Variables	Inicial	Extracción
Interacción del Participante	1,000	,817
Aportes Conocimiento Significativo	1,000	,658
Rendimiento Académico del Participante	1,000	,747
Nivel General de Satisfacción del Participante	1,000	,402
Calidad del Contenido del Web	1,000	,688
Calidad del Recurso Didáctico	1,000	,778

* **Método de extracción:** Análisis de componentes principales.

Fuente: Reporte SPSS V 22 (Roa, 2020)

Se denomina comunalidad final a la proporción de variabilidad de cada variable explicada por el factor común. Esta puede oscilar entre 0 y 1, cero implican poco y uno explica el 100% de la variable. Por cuanto las comunalidades indican un buen nivel de explicación de la variable en el factor común, solo la variable nivel general de satisfacción tiene un indicador de baja explicación

Tabla 3. Varianza total explicada

Componente	Autovalores iniciales				
	Total	% de varianza	% acumulado		
2	1,238	20,626	68,161		
3	,925	15,417	83,578		
4	,580	9,674	93,252		
5	,252	4,205	97,457		
6	,153	2,543	100,000		
Sumas de extracción de cargas al cuadrado			Sumas de rotación de cargas al cuadrado		
Total	% de varianza	% acumulado	Total	% de varianza	% acumulado
2,852	47,535	47,535	2,749	45,820	45,820
1,238	20,626	68,161	1,340	22,341	68,161

Fuente: Reporte SPSS V 22 (Roa, 2020)

En los resultados se denota que con dos factores se explican el sesenta y ocho con dieciséis por ciento (68,16%) de la varianza total, con tres factores se explicaría un quince con cuarenta y un por ciento (15,41) % adicional incorporando una sola variable por cuanto es recomendable trabajar con solo dos factores.

Tabla 4. Matriz de Componente

Componentes	1	2
Interacción del Participante	,877	
Aportes Conocimiento Significativo	,439	-,682
Rendimiento Académico del Participante	,853	
Nivel General de Satisfacción del Participante		,633
Calidad del Contenido del Web	,748	,359
Calidad del Recurso Didáctico	,776	,420

* Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Fuente: Reporte SPSS V 22 (Roa, 2020)

Se observa una clara interpretación para los dos factores obtenidos, el primer factor o componente, está relacionado con un indicador de gestión del conocimiento, en temas de digitalización de la economía y los precios de transferencia, cuando los medios de interacción son a través de plataformas virtuales. El segundo factor, está ligado a un indicador de nivel de satisfacción y calidad de la experiencia educativa, en el abordaje de temas del tema de la digitalización de la economía y los precios de transferencia.

A pesar que la categoría, país de residencia, está excluidas del análisis de componente principal, por ser una variable nominal y en este caso, con poco aporte a la explicación de la varianza total, consideramos pertinente mencionar la distribución de la frecuencia de estos datos y resaltar los países de residencia donde se encuentran los participantes de webinar incluidos en la muestra del estudio.

Tabla 5. Distribución de frecuencia países de residencia de los participantes del webinar

País de Residencia	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje acumulado
ARGENTINA	4	8,9	8,9
CHILE	2	4,4	13,3
COLOMBIA	2	4,4	17,8
COSTA RICA	3	6,7	24,4
ECUADOR	2	4,4	28,9
EEUU	1	2,2	31,1
INGLATERRRA	1	2,2	33,3
MÉXICO	1	2,2	35,6
PARAGUAY	1	2,2	37,8
PERÚ	1	2,2	40,0
VENEZUELA	27	60,0	100,0
Total	45	100,0	100,0

Fuente: Reporte SPSS V 22 (Roa, 2020)

De la muestra evaluada, se encuentran la participación de profesionales residenciados en (14) países diferentes tal como se muestra en la tabla 5. Lo que resulta interesante, ya que a pesar de que el marketing digital se efectuó en distintos países de Latinoamérica, la mayor participación fue de profesionales venezolanos. Resaltando el interés de profesionales del ámbito tributario, que, a pesar de las limitaciones de la interrupción de la energía eléctrica y acceso a internet, es prioridad mantenerse informado y actualizado en temas de ámbitos globales.

Conclusiones y reflexiones finales

De los resultados obtenidos en la investigación se puede inferir que la gestión del conocimiento, es un proceso dinámico, flexible y muy cambiante, la experiencia del desarrollo de la fase de diseño sobre estrategias de aprendizaje para gestionar

conocimiento específico en un tema de alta complejidad, como lo es, la digitalización de la economía y los precios de transferencia, confirman las teorías que sustentan la gestión del conocimiento, es el caso de la incorporación de las prácticas y conocimiento empresarial para contribuir y potenciar la actividad académica, la experiencia del capítulo, permitió la inversión de recursos tecnológicos y humano privado, para diseño, organización, logística de la campaña digital y desarrollo del webinar, otro elemento importante en el proceso, fue el uso de aplicaciones y tecnología en todo el proceso, es el caso de Mailchimp, Video Pad Free, Photoshop, Docs.google.com, IBM SPSS 22, plataformas como Zoom, redes sociales; WhatsApp, Instagram, Facebook, LinkedIn. El webinar permitió, incentivar a los participantes en la investigación sobre el tema del debate mundial del control fiscal de los precios de transferencia en el ámbito de la digitalización de la economía.

Adicionalmente, con los instrumentos de recolección de información y datos se logró construir dos indicadores que reflejan cuantitativamente los aportes de la variables interacción del participante, calidad del recurso didáctico, calidad del contenido del webinar, aportes de conocimiento significativo y redimiendo académico, siendo estas variables la de mayor importancia al momento de elaborar estrategias de aprendizaje en plataformas virtuales sobre temas de alta complejidad, sobre la misma dinámica de flexibilidad y cambios consideramos que solo es una pequeña piedra sobre la edificación a construir para facilitar el aprendizaje y promover la cultura tributaria en las futuras generaciones.

Referencias

- Acevedo, Y., Aristizabal, C., Valencia, A., & Pedrahita, L. (2020). Formulación de modelos de gestión del conocimiento aplicados al contexto de instituciones de educación superior. <https://doi.org/10.4067/S0718-07642020000100103>
- Bukht, R., Heeks, R., (2017). Development Informatics Working Paper Series. Disponible: <https://diodeweb.files.wordpress.com/2017/08/diwpkppr68-diode.pdf>
- Cagica, L (2018). Handbook of Research on Entrepreneurship and Marketing for Global Reach in the Digital Economy. doi 10.4018/978-1-5225-6307-5
- Gavrilova T., Alsufyev A., Kokoulina L. (2017) Knowledge Management Trends in the Digital Economy Age. In: Alexandrov D., Boukhanovsky A., Chugunov A., Kabanov Y., Koltsova O. (eds) Digital Transformation and Global Society. DTGS 2017.

Gestión del conocimiento sobre la digitalización de la economía y los precios de transferencia en tiempos de COVID-19

Communications in Computer and Information Science, vol 745. Springer, Cham.
https://doi.org/10.1007/978-3-319-69784-0_38

Medina Nogueira, Y. E., El Assafiri Ojeda, Y., Nogueira Rivera, D., Medina León, A., & Medina Nogueira, D. (2019). Propuesta de un cuestionario para el desarrollo de la auditoría de gestión del conocimiento. *Universidad y Sociedad*, 11(4), 61-71. Recuperado de <http://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus>

Morin, E (2005). *Introducción al pensamiento complejo*. Ediciones Gedisa. Barcelona. Disponible en línea: modelos-de-negocio-digitales-emergentes-y-mas-economia-gigson-l.html

Muñas, P. (2017). El cambio digital en la economía. Un proceso disruptivo. Julio-Agosto. N.º 8972 *Revista ICEE*. Disponible en línea: <http://www.revistasice.com/index.php/ICE/article/view/1943/1943>

Naciones Unidas (2019). *El informe sobre la economía digital 2019: Creación y captura del valor: Repercusión para los países en desarrollo*. Publicaciones de las Naciones Unidas, https://unctad.org/es/system/files/official-document/der2019_es.pdf

OCDE (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris. Disponible en línea: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OECD (2014). *Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Documento en línea disponible en: <https://doi.org/10.1787/24156108>.

OECD (2020). *Report for the G20 Digital Economy Task Force -Saudi Arabia 2020*. Disponible: <https://www.oecd.org/about/secretary-general/g20-digital-economy-ministers-meeting-july-2020.htm>

Ortega, A (2020). *La carrera entre EEUU y China y el futuro de las relaciones transatlánticas*. Fundación Real Instituto Elecano. Príncipe de Vergara, 51. 28006 Madrid (Spain). Disponible: <http://www.realinstitutoelcano.org/wps/wcm/connect/af8f8c32-19aa-4c77-8f64-8673e8835564/DT12-2020-Ortega-La-carrera-entre-EEUU-China-y-el-futuro-de-relaciones-transatlanticas.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=af8f8c32-19aa-4c77-8f64-8673e8835564>

Parkin M, (2010). *Macroeconomía*. Pearson editores. Miller, Roger Leroy. *Economía* edición septiembre 2010

PCW (2020). Modelos-de-negocio-digitales-emergentes-y-mas-economia-gig-Disponible:
<https://www.pwc.com.uy/es/acerca-de-nosotros/prensa/2020/>

Rossing, C., Pearson, T. (2014). Transfer Pricing Knowledge Management Systems.
Disponible:
https://research.ibfd.org/kbase/index.jsp#topic=doc&url=/linkresolver/static/itpj_2014_04_int_2

United Nations (2017). Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries.
Disponible: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>

Capítulo VII

Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva

Rubén Argenis Castillo Oropeza
Neyda Mercedes Ibáñez de Castillo

Introducción

Los tributos, de una u otra forma, pueden generar efectos en la economía. No es solo la transferencia de fondos de un sector a otro sector de la economía; esto significa que la administración de los tributos en muchos casos es utilizada para alcanzar ciertos objetivos económicos que difieren del recaudatorio. Ahora bien, los medios con que se obtienen esos objetivos económicos, distintos al recaudatorio, están relacionados para el caso de este estudio en la aplicación de estímulos tributario a fin de promocionar ciertas actividades o beneficiar a ciertos sujetos; su costo fiscal es siempre una merma o postergación de la recaudación ya que estos beneficios implican, desde el punto de vista del Estado Nacional, un gasto fiscal.

Al considerar específicamente los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas, deben estar relacionados con el aspecto objetivo o material asumiendo la forma de exoneraciones, exenciones, reducciones, devoluciones o reintegros, tales como devolución de impuestos de importación (Draw Back), reintegro del impuesto al valor agregado, reducción del impuesto a las actividades económicas contemplado en algunos municipios, admisión temporal para perfeccionamiento activo, entre otros.

Estos medios que genéricamente son denominados beneficios fiscales se caracterizan por alterar la estructura del tributo y tienen, según el fin perseguido, que considerarse por parte del Estado Venezolano como una inversión y no como incremento del gasto público,

esperando que se incrementen las exportaciones con los beneficios para la sociedad que esto genera, tales como incremento del ingreso de divisas, al incrementar la inversión, empleo, la producción, demanda agregada. No obstante, a pesar de tener distintos mecanismos de estímulos a las exportaciones. Los estímulos tributarios son los únicos elementos a considerar para la expansión de las exportaciones que se analizarán en el cuerpo de este capítulo.

Está claro que los estímulos tributarios para el impulso o promoción de las exportaciones venezolanas deben ser revisados para adecuarlos a la nueva realidad que estará presente luego de la pandemia COVID-19 generada por el virus SARS-COV-2 y que realmente puedan ser considerados como instrumentos que incentiven a las unidades productivas que se manejan en un entorno interno y externo extremadamente complejo a buscar colocar sus productos en los mercados internacionales.

Basados en este futuro entorno post pandemia y que se deben resolver en principio los problemas políticos e institucionales que le den estabilidad a la situación del país, se proponen como una reflexión prospectiva, algunos mecanismos que pudieran ser considerados para estimular las exportaciones venezolanas.

La estrategia de la exportación

Cualquier plan de desarrollo de exportaciones pasa por el análisis estratégico de la organización y del entorno. En este sentido, Ansoff (1986), considera que la evaluación y análisis del ambiente interno y externo a la empresa y su definición del vector de crecimiento, comprueba la situación de la organización en comparación con el mercado, esto es, evalúa los recursos de que dispone con respecto a la situación de su empresa en el sector para elaborar la estrategia.

Por otra parte, la definición de los componentes de la estrategia que hace Ansoff (1986) permite tener en cuenta una perspectiva dinámica del concepto en el denominado vector de crecimiento. La empresa se sitúa en un punto actualmente y decidirá hacia qué combinación de producto - mercado desea encaminarse.

Tabla 1. Componentes del vector de crecimiento

Producto \ Misión	Actual	Nuevo
Actual	Penetración en el mercado	Desarrollo del producto
Nuevo	Desarrollo del mercado	Diversificación

Fuente: Ansoff (1986)

El vector de crecimiento, también conocida como Matriz Producto - Mercado o *matriz de Ansoff*, como se refleja en el Tabla 1, puede ayudar a identificar oportunidades de crecimiento en las unidades de negocio de una organización. En otras palabras, expresa las posibles combinaciones producto/mercado (o unidades de negocio) en que la empresa puede basar su desarrollo futuro al describir las distintas opciones estratégicas, posicionando las mismas según el análisis de los componentes principales del problema estratégico o factores que lo definen.

Estos elementos apoyan el análisis de la situación de las principales dimensiones que se vislumbran en las teorías de la internacionalización, para la determinación de las dimensiones relevantes para las empresas venezolanas que le permita desplegar sus vectores de crecimiento.

Principales teorías sobre la internacionalización de las empresas

La internacionalización de las empresas se ha estudiado a través de múltiples teorías con diferentes perspectivas que van desde aquellas que explican tal fenómeno desde el punto de vista de la macroeconomía internacional, del país, del sector, hasta aquellos que teorizan desde el punto de vista microeconómico de la empresa, como Galán, Galende y González (2000) proponen.

Sin embargo, en la línea propuesta por Galván (2003); Mendoza (2007); Prieto (2011) y Villarreal (2006); se pueden identificar tres grandes enfoques teóricos: (a) la teoría del comercio internacional; (b) la teoría de las empresas multinacionales; y (c) la teoría de la internacionalización empresarial propiamente dicha.

Los enfoques teóricos dentro de la teoría del comercio internacional se han desarrollado para analizar el proceso del comercio a nivel del país o de un sector específico; por lo que se elabora un marco general sobre estas teorías. En el mismo sentido, Galván (2003) y Rialp (1998), establecen que los enfoques específicos correspondientes a la teoría de las empresas multinacionales son pertinentes para analizar la internacionalización de las grandes empresas. Las empresas venezolanas, en general, no están en el nivel de empresas multinacionales, por lo tanto se elabora un marco analítico sobre la base de dos de los tres enfoques expuestos previamente, por consiguiente se presenta brevemente los principales enfoques específicos comprendidos dentro de la teoría del comercio internacional y de la internacionalización empresarial.

La teoría del comercio internacional: teoría de la ventaja competitiva

Este modelo surge ante las limitaciones que presentan las teorías clásicas y neoclásicas del comercio internacional al centrarse en la ventaja comparativa de un país o en la diferente dotación de factores productivos sin considerar al comercio entre países con iguales dotaciones de factores productivos y el comercio horizontal entre empresas del mismo sector, según Eusebio (2001).

Mientras que Porter (1991) ofrece una explicación alternativa del comercio internacional evidenciando que lo más importante para el logro de las ventajas competitivas de una nación es el desarrollo de sus capacidades productivas, más que las distintas dotaciones de factores productivos.

Porter (1997) aplica las nociones de la estrategia empresarial (microeconómico) para investigar las condiciones de competitividad de Estados Unidos, Alemania, Japón, Corea, Dinamarca, Singapur, Italia, Suiza y el Reino Unido, es decir que eleva la estrategia a una dimensión nacional (macroeconómico). Como resultado determina que algunos países resultan capaces de ofrecer unas condiciones en las cuales las empresas de ciertos sectores pueden innovar y crear ventajas competitivas. El desarrollo y éxito de un sector en particular se encuentra en cuatro atributos genéricos de una nación que conforman el entorno en que han de competir las empresas locales y que fomenta o entorpece la creación de ventaja competitiva, estas son: 1) condiciones de los factores, 2) condiciones de la demanda, 3) sectores conexos y auxiliares; 4) estrategia, estructura y rivalidad de la empresa.

Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva

Ante esto, Porter (1991) agrega dos factores que puede influir de forma muy importante en el sistema nacional y que son necesarias para completar la teoría: la casualidad y el gobierno. Los acontecimientos casuales suceden fuera del control de las empresas e incluso también pudiera estar fuera del control del gobierno, tales como inventos, guerras, cambios sustanciales en la demanda extranjera, etc.; en tanto que el gobierno puede mejorar o deteriorar la ventaja nacional, tales como las políticas antitrust, las inversiones en formación, las compras gubernamentales a un determinado sector, entre otros.

Valoración crítica de las teorías del comercio internacional

Las Teorías del comercio internacional explican el por qué los países comercian. Para ello, en general, parten de ciertos supuestos para validar el razonamiento que desarrollan, y en consecuencia sirve de orientación a la explicación de la actividad internacional pero debe ser complementada con otras teorías.

Bien es cierto, que estas teorías fundamentan su análisis en competencia perfecta que consideran características como: homogeneidad de los productos información perfecta en las oportunidades de comercio exterior, y que la exportación e importación son los únicos mecanismos para transferir los bienes y servicios a través de las fronteras. A pesar de su dificultad para comparar con la realidad, sirve de marco lógico a la orientación de las empresas venezolanas para que desarrollen su estrategia de internacionalización.

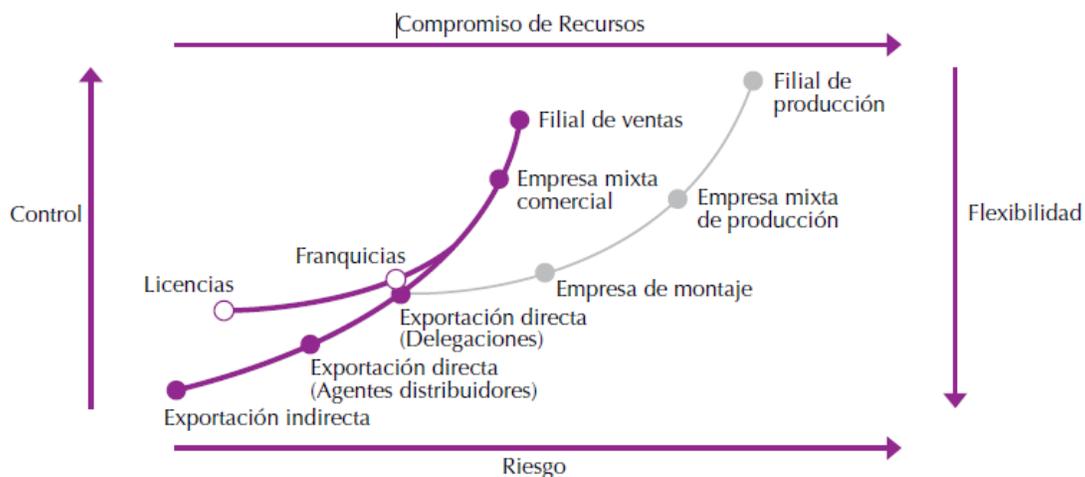
Teoría de la internacionalización: Enfoque gradualista

Este enfoque gradualista agrupa, según la concepción de Galván (2003) analizan fundamentalmente, el cómo del proceso de internacionalización. Estos modelos teóricos de Uppsala y el modelo de ciclo de vida del producto de Vernon se agrupan en el enfoque gradualista para tratar de explicar el proceso de internacionalización de las empresas. El modelo se desarrolla a partir de los trabajos promovidos en la Escuela Escandinava, por los autores Johanson y Wiedersheim-Paul (1975) y Johanson y Vahlne (1977), en los que se analiza el comportamiento de internacionalización de empresas en Suecia., éstos destacan que la internacionalización de las empresas constituye un proceso gradual, evolutiva, al entender que la empresa asciende a niveles superiores de compromiso internacional, a medida que acumula aprendizaje y experiencia en el mercado exterior, tras ir superando ciertos tramos o etapas previas.

Johanson y Wiedersheim- Paul (1975) fueron los primeros autores en reconocer que la ausencia de recursos y de conocimientos sobre los mercados exteriores, generaba un nivel de incertidumbre. Dado que la entrada en mercados internacionales implica acceder a un entorno complejo, la empresa está inmersa en incertidumbres para hacer frente a nuevos factores, y reaccionan con un bajo nivel de compromiso (exportación, licencias) y a medida que incrementa la experiencia y disminuye el riesgo percibido van incorporando otras formas que suponen mayores niveles de compromiso (empresas conjuntas, filiales de venta, filiales de producción).

Las empresas al incursionar en un nuevo mercado le genera incertidumbres que provienen de los países que presentan diferencias culturales, religiosos, geográficos, lingüístico, etc., lo que genera dificultades a la decisión de la empresa de internacionalizarse, Welch y Wierdersheim-Paul (1980) afirman que es necesario la adquisición de conocimientos sobre los mercados externos antes de competir en ellos, de allí que se prefiera, que los primeros destinos seleccionados para estas exportaciones serán los que tengan los patrones de demanda similares a los del país de origen. La empresa, sobre la base de la experiencia acumulada, según Mendoza (2007); Prieto (2011); Welch y Wierdersheim-Paul (1980) expandirá gradualmente a mercados psicológicamente más distantes (países más distantes) hasta llegar a establecer filiales no sólo comerciales, sino, incluso productivas. Con ello, se establecía que a medida que se incrementara el aprendizaje de la organización van gestando un compromiso internacional cada vez mayor, tal y como se aprecia en la Figura 1.

Figura 1. Cadena de entrada a los mercados exteriores



Fuente: Araya, 2009, p.19; Meier (agosto, 2014).

Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva

Así el proceso de internacionalización abarcará cuatro etapas: 1) exportación esporádica; 2) exportación a través de otros agentes económicos; 3) establecimiento de filiales comerciales en el exterior; y 4) implementación de filiales productivas en el país extranjero. Prieto (2011); Meier (agosto, 2014); Jarillo y Martínez (1991) explican cada etapa:

1. *Exportación esporádica.* Bajo esta modalidad la empresa exporta a través de intermediarios, y no ha asumido como propia la estrategia de internacionalización sino que se limita a responder a los diversos pedidos que se le realizan a nivel internacional.
2. *Exportación mediante agente.* Es un individuo o firma que emprende la actividad exportadora cambio de una comisión. Es utilizado un agente cuando no se desea comprometer una parte importante de sus recursos puesto que su experiencia no es amplia y la incertidumbre de los mercados es elevada. En esta etapa las exportaciones se destinan a países con los que la distancia física o cultural no es elevada. Suelen utilizarse mediadores para acceder a dichos mercados, agentes, que permitan la penetración en los mismos de una forma más segura y con menor riesgo.
3. *Ventas mediante filiales comerciales.* A medida que la experiencia en las actividades de exportación se incrementa y, por tanto, el conocimiento acumulado en la empresa sobre estas actividades se va haciendo más amplio, la empresa comienza a comprometer más recursos. En este periodo, desea controlar con más intensidad cómo llegan los bienes a los consumidores finales. Comienza a utilizar sus propios medios para acceder a los clientes mediante filiales comerciales propias.
4. *Filiales de producción y comercialización.* Esta última etapa se caracteriza por la inversión directa de la empresa en la actividad productiva exterior. En este estadio la empresa desea controlar todo el proceso de elaboración y distribución de sus bienes. Su experiencia acumulada le lleva a ubicarse en los lugares más idóneos para ello.

Los autores coinciden en que: 1) las fases sucesivas que incrementan el aprendizaje de las empresas, 2) la caracterización de las distintas etapas sucesivas y 3) el análisis de los principales obstáculos que pueden impedir una inserción exitosa en los mercados internacionales, son los aportes más relevantes del modelo de Uppsala, como lo comenta Andrés y Salvaj (2011).

Ampliando el modelo de Uppsala, Vernon (1966) hace uso del ciclo de vida del producto para argumentar que en la etapa de introducción de la internacionalización tendrá una orientación hacia el país doméstico, por lo tanto explica como en un principio, las primeras

actividades de valor agregado basadas en los activos de la empresa se llevaran a cabo en el país de origen de la misma. En esta etapa el valor agregado se dará por las oportunidades de la innovación del producto, derivadas de la demanda que encuentran en el mercado interno.

A medida que el producto llegue a etapas de madurez, las ventajas competitivas de las empresas productoras también van a cambiar, porque ya el producto se ha estandarizado y los principales mercados del producto se encuentran saturados, por lo que se recurre a la habilidad de reducir los costos de producción o a la experiencia comercial adquirida durante el proceso. En la etapa del declive la demanda del producto en el país de origen es casi inexistente por lo que resuelven abandonar la fabricación del producto en el país de origen.

Teoría de la internacionalización: enfoque de nuevas empresas internacionales

El enfoque gradualista asume que la empresa se internacionaliza de manera gradual como lo ratifica Johanson y Vahlne (1977), y aunque estos autores argumentan que son numerosas las empresas ya establecidas que desarrollan su proceso de internacionalización gradual y evolutivo en el tiempo, otras empresas de reciente creación parecen estar internacionalizándose al inicio de su constitución o al cabo de poco tiempo después.

Por esto Pla y León (2004) dice que es el primer enfoque que confronta conceptual y teórica a los enfoques gradualistas, comandados por el enfoque escandinavo al romper con el factor fundamental sobre el que se sustenta esta teoría: la experiencia. Galván (2003) explica que son tres las razones por la que están apareciendo estas llamadas nuevas empresas internacionales: (a) las nuevas condiciones de mercado; (b) los desarrollos tecnológicos en áreas de producción, transporte y comunicación; y (c) las capacidades más desarrolladas de las personas.

Las nuevas empresas internacionales (NEIs) son dinámicas y aprovechan la revolución tecnológica en las comunicaciones que posibilita que la información llegue a tiempo real. Mendoza (2007) comenta que estas empresas operan con una generación de emprendedores osados que aprovechan las oportunidades empresariales que existen o que se crean no sólo en el mercado doméstico, sino también en el mercado internacional.

Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva

De la misma manera, la tecnología de las comunicaciones cada vez más moderna y eficiente, permiten a las empresas establecer con mayor rapidez y facilidad contactos comerciales con clientes o socios potenciales en el exterior. La innovación fue una idea que planteó Joseph Schumpeter años atrás. De hecho, Schumpeter (1957) destaca las innovaciones producto de nuevas combinaciones como las siguientes: 1) La introducción de un nuevo bien 2) La introducción de un nuevo método de producción o comercialización de bienes existentes. 3) La apertura de un nuevo mercado. 4) La conquista de una nueva fuente de materias primas o de bienes semimanufacturados, y 5) La creación de un nuevo monopolio o la destrucción de uno existente.

Asimismo, cuando se comparan las NEIs con las empresas que siguen un patrón gradual de internacionalización (tradicional), es posible observar algunas diferencias interesantes. Para las NEIs, no es importante el mercado doméstico, muchas de estas empresas se basan en activos intangibles comentado por Rifkin (2000) y, a veces, el mercado interno no es su primera opción. Generalmente el dirigente tiene experiencias previas de internacionalización; por lo tanto, pueden dirigirse a muchos mercados extranjeros al mismo tiempo, en lugar de acercarse a ellos de forma consecutiva y, curiosamente, para estas empresas el concepto de distancia física es irrelevante.

Para las NEIs es importante el ritmo acelerado de internacionalización y el uso esencial de las tecnologías de la información y la comunicación. Por el contrario, para las empresas que siguen un patrón gradual de internacionalización, el uso de este tipo de tecnologías no es tan relevante, y la evolución de las capacidades de la empresa se puede describir atendiendo al escenario internacional en el que se encuentran.

En cuanto al empleo de redes, Chetty y Campbell-Hunt (2004, p.75) creen que “la diferencia clave entre las NEIs y las empresas que siguen un patrón tradicional de internacionalización, por lo que al uso de redes se refiere, no se encuentra tanto en su uso, que es común en ambos casos, sino en la rapidez y el alcance de las redes desarrolladas por las NEIs”.

Valoración crítica de las teorías de la internacionalización de empresas

El modelo de Uppsala presenta en su momento una serie de aportes que representaron una ruptura epistemológica al basarse en la premisa de que las empresas comienzan a internacionalizarse con pocos recursos y expanden su compromiso de recursos a medida

que van adquiriendo conocimientos y experiencias sobre el mercado externo, por lo que prefieren realizar una estrategia de crecimiento empresarial hacia los mercados psicológicamente más cercanos, según los postulados de Johanson y Vahlne (1977).

Todo lo expuesto en este capítulo, y particularmente los dos bloques teóricos revisados sobre la internacionalización de las empresas (la teoría del comercio internacional, la teoría de la internacionalización), ponen de manifiesto que las estrategias de entrada están estrechamente relacionadas con el proceso de internacionalización que sigue una empresa.

El primer tipo de *internacionalización es a nivel comercial* y se refiere a la internacionalización exportadora. Las exportaciones pueden ser indirectas y directas. Las exportaciones son indirectas cuando el productor local no se ocupa de los trámites y procedimientos de exportación, es decir no ha logrado emprender formalmente su salida al exterior, y por lo tanto no le conviene incurrir en ningún compromiso de recursos ni en riesgos, como expresan Jarillo y Martínez (1991).

La internacionalización tecnológica consiste en la transferencia de conocimientos y técnicas de producción y comercialización desarrollada por parte de la empresa doméstica a otras empresas para que lo implementen en el exterior. En este caso están comprendidas las licencias y la concesión de franquicias que se plantean como acuerdos contractuales entre dos empresas de distintos países para realizar una transacción o concesión de derechos tecnológicos, tal y como lo prevén Jarillo y Martínez (1991).

Siguiendo a estos autores, la internacionalización a través de las franquicias se produce cuando la empresa está localmente posicionada y que posee un sistema organizado de negocios sobre la producción, comercialización y distribución de su producto. La empresa licenciadora se encarga de perfeccionar y estandarizar el sistema hasta los últimos detalles, y de la publicidad corporativa o institucional que refuerza la imagen y marca de la cadena como un todo.

Mediante esta modalidad, el franquiciante transfiere al franquiciado el derecho de producir y/o comercializar el producto en el mercado exterior utilizando la marca autorizada, a cambio de recibir la regalía correspondiente. Aquí la internacionalización es básicamente de activos intangibles.

Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva

En el caso de las empresas venezolanas se puede decir que su estrategia de internacionalización sigue al modelo de Uppsala, ubicándose en la internacionalización comercial a nivel de exportaciones, y tal y como señala Canals (1994) las empresas empiezan su proceso de internacionalización en su forma general de exportaciones.

Por lo tanto Vernon (1966) propone la visión de un producto que surge a partir de un proceso de innovación y atraviesa por cuatro etapas: introducción al mercado, crecimiento, madurez y declive. Por lo tanto, el grado de innovación se convierte en elemento diferenciador, como lo viene advirtiendo Porter (1997), permitiéndoles llegar a mercados extranjeros con ciertas ventajas tecnológicas. Este marco es fundamental para las empresas productoras venezolanas que han venido atravesando una crisis económica en los últimos años y que les ha generado un retraso tecnológico que deberán resolver tan pronto los elementos institucionales adversos sean despejados.

El proceso tributario de las exportaciones

Según hemos analizado, en general los países siempre están llamados a impulsar sus exportaciones y entre otros se apoyan en los estímulos tributarios, es por esto que la verificación del hecho imponible daría nacimiento a la obligación tributaria. Sin embargo, hay situaciones donde dicho hecho imponible jamás se verifica o aun verificándose, no habría obligación del pago del tributo, bien sea total o parcialmente, por la existencia de disposiciones legales negativas que eliminan o neutralizan las consecuencias que se derivarían por la causación de un hecho imponible, lo cual analizaremos seguidamente.

No sujeción Cuando se está en presencia de una norma que establece un supuesto de no sujeción a alguna obligación tributaria, el hecho imponible nunca se verifica, ya que no fue establecida la materia como imponible por la normativa respectiva, es decir, el supuesto de no sujeción implica que no está contenido en la norma delimitadora del hecho imponible. Cuando se menciona en la ley un supuesto de no sujeción, se hace con el objeto de aclarar la formulación de un hecho imponible, son preceptos que pueden considerarse como didácticos y orientadores. Su misión es la de completar la definición del hecho imponible, a fin de aclarar supuestos que caen fuera de su ámbito. Por lo tanto, podría sostenerse que no son normas jurídicas auténticas dotadas de un mandato, sino que se estaría en presencia normalmente de disposiciones que contienen una interpretación y cuyo contenido pudiera hallarse implícito en la norma que establece el hecho imponible. El Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley

que Establece el Impuesto al Valor Agregado (2020) establece en su artículo 16, supuestos de no sujeción, entre ellos, podemos mencionar: las importaciones no definitivas de bienes muebles, de conformidad con la normativa aduanera. En estos supuestos de no sujeción, la Ley del IVA sirve como norma aclaratoria u orientadora, delimita, como mencionamos, la estructura del hecho imponible. En efecto, si la importación de bienes muebles no es definitiva, pues es evidente, que ésta no puede estar sujeta a IVA, y que aplica para las admisiones temporales para perfeccionamiento activo que se define más adelante. Ello pudiera concluirse de la misma definición del hecho imponible sobre qué se entiende por importación de bienes, pero la Ley del IVA lo aclara.

Tal y como lo describe Iturbe (2013), no sujeción, exenciones, exoneración y otros beneficios fiscales, conviene aclarar las diferencias entre la no sujeción y las exenciones. Después de haber analizado ambas figuras, se puede establecer las siguientes diferencias:

- i) Cuando el hecho imponible no está sujeto, éste jamás se verifica; no integra el hecho imponible de cualquier tributo. Con la exención, el hecho imponible siempre se verifica, sólo que se exime de las consecuencias derivadas de la realización de ese hecho, es decir, del pago de la obligación tributaria por parte del contribuyente.
- ii) La norma que establece una no sujeción, es una norma que orienta y aclara el hecho no sujeto. La norma que establece una exención permite eliminar o neutralizar las consecuencias derivadas de la realización de un hecho sujeto cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, con la particularidad de que en este último caso, se privan sus efectos referidos al pago.
- iii) Como la norma de no sujeción es una norma de puros efectos orientadores o didácticos, no existe obligación de que se sea incluida en una ley. La exención siempre tiene que ser establecida por ley, puesto que a través de esta figura se estaría dejando sin efecto un hecho imponible que también fue establecido por una ley.
- iv) En los supuestos de no sujeción, en principio, el contribuyente nunca queda obligado a cumplir deberes formales (presentación de declaraciones, llevar libros espaciales, inscripción en algún registro, etc.). En el caso de las exenciones, si bien el contribuyente no queda sujeto al pago de la obligación principal (impuesto), sí podría quedar obligado al cumplimiento de ciertos deberes formales para gozar de la exención.

Las exportaciones en nuestro país están sujetas a una alícuota de cero por ciento (0%) de IVA para favorecer los precios que los exportadores fijen a su bienes y servicios exportables, que tienden a ser muy competitivos en los mercados internacionales.

Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva

La alícuota cero por ciento (0%) implica que las ventas de exportación están gravadas y ello da derecho a los exportadores al reconocimiento del crédito fiscal que pagan por concepto de IVA en la adquisición de bienes y servicios que se vinculan a dicha actividad de exportación. Esta condición les permite la recuperación del importe del crédito fiscal por un procedimiento especial de reintegro tributario cuando se dan acumulaciones de estos en sus registros contables.

En relación al impuesto sobre la renta, se puede destacar que en la legislación se consideran entre otras ventas las exportaciones de bienes de cualquier clase, sean cultivados, extraídos, producidos o adquiridos para ser vendidos y Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan en la legislación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.

En los casos de exportación de bienes manufacturados en el país, o de prestación de servicios en el exterior, de fuente venezolana, se admitirá la deducción de los gastos normales y necesarios hechos en el exterior, relacionados y aplicables a las referidas exportaciones o actividades, tales como los gastos de viajes, de propaganda, de oficina, de exposiciones y ferias, incluidos los de transporte de los bienes a exhibirse en estos últimos eventos, siempre y cuando el contribuyente disponga en la República Bolivariana de Venezuela de los comprobantes correspondientes que respalden su derecho a la deducción.

Estímulos tributarios aduaneros a la exportación

Las legislaciones aduaneras de todos los países usualmente contemplan regímenes aduaneros especiales, denominados también regímenes aduaneros económicos, o regímenes aduaneros extraordinarios, consistentes en tratamientos aduaneros diferenciados para ciertas importaciones o exportaciones, con el fin de estimular el desarrollo económico de algunas zonas geográficas de un país, o de favorecer determinadas modalidades productivas o comerciales, mediante mecanismos que liberan o suspenden temporalmente a esas operaciones del pago de derechos aduaneros, así como, de otras obligaciones normalmente exigibles en dichas legislaciones, incentivando de esta forma a los productores y comerciantes a utilizar los mecanismos especiales previstos al efecto.

Entre estos regímenes, según el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas Sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales (1996), tenemos en Venezuela al Draw Back, que consiste en la devolución de los impuestos de importación que hayan gravado a las mercancías utilizadas en el proceso productivo de los bienes objeto de la respectiva operación y que hubiesen sido pagados directamente por el exportador o cuyo pago haya sido soportado por éste en el precio de adquisición de tales mercancías.

Otro régimen aduanero que forma parte del tráfico de perfeccionamiento (transformación de mercancías), es el régimen de *admisión temporal para perfeccionamiento activo* (ATPA), que se entiende como el régimen mediante el cual se introducen al territorio aduanero nacional insumos, materias primas, partes o piezas de origen extranjero, con suspensión de los impuestos aplicables a la importación, para ser reexpedidas después de haber sufrido transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o ensamblaje. Esta suspensión del pago de los derechos se concede previa constitución de garantía de los mismos.

Las admisiones o importaciones temporales realizadas bajo el amparo de este régimen de ATPA, no están sujetas al impuesto al valor agregado como se indicó en párrafos anteriores, por lo que no es necesario la constitución de garantías por este concepto.

Igualmente en el Arancel de Aduanas (2016), se establece en el artículo 19 que las mercancías objeto de exportación se declararán ante la autoridad aduanera de salida de los productos con el mismo código numérico y descripción arancelaria indicados en el artículo 37 y no estarán gravadas.

Estímulos tributarios municipales a las exportaciones

La tributación municipal vive actualmente, momentos interesantes. La promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el año 1999 y, posteriormente la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010), han obligado a un reexamen de ciertos temas que, en cualquier caso, nunca han estado lo suficientemente claros, pues cuando se creía que una posición se encontraba consolidada en la jurisprudencia, vemos municipios que han creado impuestos a las exportaciones.

Pero habrá materias en las que, simplemente, no se puede hablar de *armonización*, porque simple y llanamente el Municipio carece de toda posibilidad de ejercer potestad tributaria sobre ellas. Nos referimos, especialmente, a aquellas que quedan excluidas del gravamen local por aplicación de alguna de las prohibiciones enunciadas en el artículo 183 de la Constitución, entre las cuales destaca la prevista en su numeral 1, según el cual los Estados y los Municipios no podrán "(...) crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional".

Reflexión prospectiva

La pandemia del COVID-19 ha generado que la economía mundial este sufriendo la recesión más implacable desde la Segunda Guerra Mundial y la Gran Depresión de 1929, que como lo reseña el Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad Católica Andrés Bello (septiembre 2020), ésta es la primera contracción global en los últimos 60 años y la recesión más sincronizada desde 1873. Consideran que es tal la severidad de la crisis, que el Banco Mundial ha informado que en 2020 se registrará la primera caída en el PIB per cápita global en los últimos 150 años.

Mirando realmente ahora la situación de crisis en varias dimensiones que ha venido atravesando Venezuela en los últimos años con el desplome de la producción y que se ha profundizado con la pandemia del COVID-19, lleva a repensar toda la estructura tributaria que se ha diseñado para promover las exportaciones considerando que el país requiere ingresos en divisas que le permitan apalancar el crecimiento luego que todo el proceso de cuarentena haya concluido.

Como se indica la crisis venezolana debe superarse, resolviendo primero el problema político e institucional que sienta las bases para que se genere la suficiente confianza en los actores económicos que vienen operando a un promedio del 21,5% de la capacidad instalada manufacturera, según cifra de la Confederación Venezolana de Industriales *Conindustria* (2020), permitan junto a un andamiaje de estímulos al incremento de la inversión.

Esto lleva a plantear de manera prospectiva, considerando que se produzca el cambio político e institucional, se deben desarrollar políticas públicas de forma integral que comiencen por un consenso entre los actores públicos y privados y de la sociedad en

general alrededor de los objetivos planteados, tomando en cuenta que los procesos de la especialización productiva, está en función de los incentivos microeconómicos que definirían hacia donde se asignan las inversiones y que deben estar involucrados los diferentes sectores empresariales a través de los gremios.

Entre los incentivos como estímulos a las exportaciones, se pueden destacar entre otros los siguientes:

A) Como incentivos cambiarios:

- 1) No permitir sobrevaluaciones del bolívar con respecto a la divisa que perjudican las exportaciones privilegiando las importaciones, y
- 2) Reconocer a los exportadores retener y administrar el cien por ciento (100%) de las divisas que generan, con el fin de aumentar la competitividad requerida para recuperar clientes y proveedores internacionales que coadyuve a la construcción de cadenas de valor.

B) Como incentivos tributarios:

- 1) Incrementar la alícuota del Draw Back a los exportadores a un monto no menor al doble de la establecida actualmente a cada rama industrial, para devolverles la cantidad de impuestos nacionales, regionales y cargas parafiscales, con reintegros mensuales mediante emisiones de certificados de reintegro tributario (CERT), que pueden ser utilizados para cancelar tributos nacionales o cederlos a un tercero mediante negociación en el mercado secundario.
- 2) Simplificar los procesos para la aprobación y administración de la admisión temporal para perfeccionamiento activo, establecido en la ley Orgánica de Aduanas.
- 3) Reestablecer en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la rebaja por inversión, de hasta el 40%, para estimular a las empresas a actualizarse tecnológicamente y reponer máquinas y equipos.
- 4) Exonerar del Impuesto Sobre la Renta a las utilidades que se puedan generarse por operaciones de exportación por un período determinado no menor a cinco (5) años.
- 5) Instrumentar un mecanismo expedito de devolución de los excedentes de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado (IVA) generados por operaciones de

Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva

exportación para evitar acumular montos pendientes de devolución que afecten el flujo de caja de las empresas que puedan comprometer su viabilidad económica,

6) Regresar al esquema que establecía que el aporte de las empresas según lo establece la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, puedan ser utilizado por estas empresas en sus mejoras tecnológicas que les permita poder competir en los mercados internacionales.

7) Exonerar del impuesto a las actividades económicas establecidos en las ordenanzas municipales a los ingresos provenientes de operaciones de exportación.

8) Suspender por un periodo no menor a un cinco (5) años la aplicación de la Ley Constitucional que Crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, considerando que la situación de vulnerabilidad de las empresas manufactureras.

C) Como incentivos comerciales:

1) Eliminar del Arancel de Aduanas las restricciones a las exportaciones establecidas en los regímenes legales, a fin de facilitar y abaratar los procesos.

2) Establecer un trato especial y diferenciado en las Aduanas, Puertos y Aeropuertos para las empresas exportadoras Certificadas bajo el sistema de gestión en control y seguridad BASC, que faciliten los procesos operativos, mientras se logra instrumentar el Operador Económico Autorizado (OEA) establecido en los artículos 111 al 115 del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas (2014).

3) Negociar la reincorporación de Venezuela al Sistema generalizado de Preferencias (SGP) de los Estados Unidos de América, que establece la reducción total o parcial de los impuestos de importación de este país a los productos venezolanos que cumplan los requisitos de origen entre otros, facilitando su ingreso a este mercado.

4) Negociar la reincorporación de Venezuela a la Comunidad Andina como esquema de integración que facilite el ingreso de los productos al mercado comunitario.

Referencias

Alonso, José y Martí, Luis. (2007). *Nuevos productos, nuevos mercados y nuevas formas de internacionalización*. ICE, N° 838. Pp.23-39. España.

- Andrés María y Salvaj, Erica. (2011). *La internacionalización acelerada en Pymes de reciente creación*. I Congreso de la Red de Integración Latinoamericana 2011 Universidad Nacional del Litoral, Santafé Argentina. Revisado el 24 de agosto de 2014, en: <http://www.uncu.edu.ar/relacionesinternacionales/upload/redilaeje54.pdf>
- Ansoff, Igor. (1986). *La Estrategia en la empresa*. Barcelona. España: Ediciones Orbis, S.A. 2a ed. Colección Biblioteca de la Empresa Tomo 19. Trabajo original publicado en 1965.
- Arancel de Aduanas, (2016). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.281, Extraordinario, del 30 de diciembre de 2016. Caracas.
- Araya, Arnoldo. (2009). *El Proceso de Internacionalización de las Empresas*. TEC Empresarial. 3 (3). pp. 18-25. Costa Rica.
- Canals, Jordi. (1994). *La Internacionalización de la Empresa*. España: Editorial McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A.U.
- Chetty, Sylvie y Campbell-Hunt, Colin. (2004). *A strategic approach to internationalization: A traditional versus a born global approach*. Journal of International Marketing. 1 (12). Pp. 57-81. United States of America.
- Confederación Venezolana de Industriales *Conindustria*. (2020). *Encuesta cualitativa de coyuntura industrial II trimestre 2020*. Caracas. Autor.
- Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas. (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.155, Extraordinario del 19 de noviembre de 2014. Caracas.
- Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, (2020). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.507, Extraordinario del 29 de enero de 2020. Caracas.
- Eusebio, Rossano. (2001). *Los determinantes del resultado exportador: un análisis comparativo entre las empresas españolas e italianas*. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Barcelona. España.
- Galán José, Galende, Jesús. y González Javier. (2000). *Factores determinantes del proceso de internacionalización: el caso de Castilla y León comparado con la evidencia española*. Economía Industrial, 3 (333). pp. 33-48. España.

Los estímulos tributarios a las exportaciones venezolanas: una visión prospectiva

- Galván, Inmaculada. (2003). *La formación de la estrategia de selección de mercados exteriores en el proceso de internacionalización*. Tesis doctoral. Universidad de Las Palmas de Gran Canarias. España.
- Iborra, María, Dasí, Angels; Dolz, Consuelo, y Ferrer, Carmen. (2007). *Fundamentos de Dirección de Empresas*. Conceptos y Habilidades Directivas. Madrid: Thomson.
- Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad Católica Andrés Bello (septiembre 2020). *Informe de coyuntura Venezuela*. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas.
- Iturbe, Manuel, (2013). *No sujeción, exenciones, exoneración y otros beneficios fiscales*. En J. Gil, L. Palacios, E. Dupouy y J. Fermín Edts. *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo II. Venezuela. Edit. Asociación Venezolana de derecho tributario.
- Jarillo, José. y Martínez, Jon. (1991). *Estrategia internacional más allá de la exportación*. Madrid. España: McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A.
- Johanson, Jan y Vahlne, Jan-Erick. (1977). The Internationalization Process of the Firm: A Model of Knowledge Development and Increasing Foreign Market Commitments. *Journal of International Business Studies*, 8. Pp. 23-32.
- Johanson, Jan y Wiedersheim-Paul, Finn. (1975). *The Internationalization process of the firms: four Swedish Case studies*. *Journal of Management Studies*, 12, pp.305-322.
- Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010. Caracas.
- Meier, John. (agosto, 2014). *Internacionalización de las PYME en Alemania*. Video conferencia en línea desde la Universidad de Rostock – Berlín, Alemania. (J. Martínez, Trad.) en el marco de la Asignatura Gestión de la Pequeña, la Mediana y la Micro Empresa del Doctorado en Ciencias Administrativas y Gerenciales de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. 23 de agosto de 2014. Estado Carabobo. Venezuela.
- Mendoza, Juan. (2007). *Determinantes del proceso de internacionalización de las Pymes peruanas: caso sector confecciones*. Lima, Perú: Universidad Mayor de San Marcos.
- Pla, José. y León, Fidel. (2004). *Dirección de empresas internacionales*. España: Prentice Hall.
- Porter, Michael. (1991). *La Ventaja Competitiva de las Naciones*. (R. Martin, Trad.). Argentina: Ediciones B, S.A.

- Porter, Michael. (1997). *Estrategia competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia*. México: Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. 1ª ed. 24ª reimpresión. Trabajo original publicado en 1980.
- Prieto, Ana. (2011). *La influencia de la dirección general en la estrategia de exportación de la empresa: el papel de las características demográficas, psicológicas y organizacionales*. Tesis Doctoral. Universidad de Salamanca. España.
- Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas Sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales, (1996). Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 5.129, Extraordinario, del 30 de diciembre de 1996. Caracas.
- Rialp, Alex. (1998). *Las fases iniciales del proceso de internacionalización de las empresas industriales catalanas: una aproximación empírica*. Tesis Doctoral. Universidad Autónoma de Barcelona. España.
- Rifkin, Jeremy. (2000). *La Era del Acceso. La Revolución de la Nueva Economía*. (F. Álvarez y D. Teira, Trads.). España: Editorial Paidós.
- Schumpeter, Joseph. (1957). *Teoría del Desarrollo Económico*. (J. Prados, Trad.). México: Fondo de Cultura Económica. 2ª ed.
- Vernon, Raymond. (1966). *International Investment and International Trade in the Product Cycle*. Quarterly Journal of Economics. (80) 1. Pp. 72-91. United Kingdom.
- Villarreal, Oskar. (2006). *La estrategia de internacionalización de la empresa. Un estudio de casos de multinacionales vascas*. Tesis Doctoral. Universidad del país Vasco Euskal Herriko. España.
- Welch, Laurence y Wierdersheim-Paul, Finn. (1980). *Initial exports - A marketing failure?* Journal of Management Studies, vol.17. Pp.331-344.

Capítulo VIII

Cultura tributaria y medio ambiente: un reto postpandemia

Jesús Manuel Oliveros Márquez

Introducción

Una situación como la pandemia del COVID-19 no se había visto en un siglo, así que ninguna sociedad podría haber estado preparada para ella. Sus efectos no han sido determinados en su totalidad, pero lo que si es cierto es que ha creado una serie de interrogantes sobre la vida de los individuos dado el alto grado de incertidumbre que genera.

Ha impactado de manera extraordinaria en nuestras relaciones jurídico-sociales, familiares, morales, religiosas y ecológicas y despertado preocupaciones que van desde lo económico hasta lo filosófico. Se trata de situaciones límites porque son fundamentales en nuestra existencia, «situaciones de las que no podemos salir y que no podemos alterar [...] Las situaciones límites –la muerte, el acaso, la culpa y la desconfianza que despierta el mundo- me enseñan lo que es fracasar.» (Jaspers, 1978 pp. 17).

La naturaleza se ha manifestado de forma implacable lo que llevará a un debate muy polarizado sobre si favorecer el medio ambiente sobre la economía y como el estado con sus políticas públicas puede y debe intervenir en ello en aras de mejorar la calidad de vida de sus habitantes con la preservación del medio ambiente para las generaciones futuras.

Medio ambiente

El medio ambiente debe ser entendido como un concepto dinámico porque el medio ambiente es una realidad viva, dotada de movilidad, de capacidad de adaptación, de absorción de nuevos elementos, y de desecho de antiguos según Moreno Trujillo (1991),

por lo que no se puede intentar definir el medio ambiente olvidando esta cualidad, incluyendo en su ámbito aquello que, previsiblemente, en un futuro próximo pueda ser susceptible de integrarse y conformar ese medio ambiente concreto con el transcurso del tiempo.

De allí que el medio ambiente no tiene una naturaleza estática sino dinámica, dado que se encuentra sometida al paso del tiempo, pasando de una noción estricta a una bastante amplia, todo por la importancia que se le da hoy a la protección ambiental, desde una cosmovisión necesaria para la supervivencia de la especie humana.

En Venezuela se acogió en la Constitución el llamado Principio de la Equidad Intergeneracional, expresado en su artículo 127, Capítulo IX, “De los Derechos Ambientales”, el cual reza:

Artículo 127. Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. Toda persona tiene derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. El Estado protegerá el ambiente, la diversidad biológica, los recursos genéticos, los procesos ecológicos, los parques nacionales y monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica. El genoma de los seres vivos no podrá ser patentado, y la ley que se refiera a los principios bioéticos regulará la materia.

Es una obligación fundamental del Estado, con la activa participación de la sociedad, garantizar que la población se desenvuelva en un ambiente libre de contaminación, en donde el aire, el agua, los suelos, las costas, el clima, la capa de ozono, las especies vivas, sean especialmente protegidos, de conformidad con la ley.

Este principio se ha reconocido a nivel internacional, y así la «Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano» (Declaración de Estocolmo), de 1972, y la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, de 1992, entre otras, lo han considerado. La Declaración de Estocolmo, señala en su Principio 1: «El hombre [...] tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras [...]».

Igualmente, los artículos 107 y 299 de la Constitución manifiestan una posición clara sobre el ambiente, indicando:

Artículo 107. La educación ambiental es obligatoria en los niveles y modalidades del sistema educativo, así como también en la educación ciudadana no formal. Es de obligatorio cumplimiento en las instituciones públicas y privadas, hasta el ciclo diversificado, la enseñanza de la lengua castellana, la historia y la geografía de Venezuela, así como los principios del ideario bolivariano.

Artículo 299. El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad (...).

A manera de explicación la exposición de motivos de la Constitución indica que el ambiente se configura como «patrimonio común e irrenunciable de la humanidad» y que los principios en la materia de protección ambiental «encuentran su transversalización axiológica en el texto constitucional, a través de otras disposiciones y principios que tienen como finalidad el desarrollo ecológico, social y económicamente sustentable de la Nación.» Para establecer la identidad al medio ambiente como derecho fundamental hay que cambiar las lentes del observador. Robert Alexy (2007, p. 392) propone una naturaleza más compleja al derecho de entorno:

El derecho fundamental al medio ambiente responde más bien a aquello que antes se denominó «derecho fundamental como un todo». Está constituido por un conjunto de posiciones de tipos muy diferentes. Así, quien propone el establecimiento de un derecho fundamental al medio ambiente, o su adscripción interpretativa a las disposiciones de derecho fundamental existentes puede, por ejemplo, incluir en este conjunto o haz de posiciones, un derecho a que el Estado omita determinadas intervenciones en el medio ambiente (derecho de defensa), un derecho a que el Estado proteja al titular del derecho fundamental frente a intervenciones de terceros que dañen el ambiente (derecho de protección), un derecho a que el Estado permita participar al titular del

derecho en procedimientos relevantes para el medio ambiente (derecho al procedimiento) y un derecho a que el propio Estado emprenda medidas fácticas, tendientes a mejorar el ambiente (derecho a una prestación fáctica).

Es pertinente afirmar que la protección del medio ambiente se proyecta en los dominios de derechos fundamentales una vez que está directamente conectado con la dignidad de la vida individual y colectiva.

Tributación ambiental

Lo que se observa en términos globales es una gran preocupación por los efectos que producen las diversas formas de contaminación ambiental, que está generando consecuencias graves para la humanidad. Si la actitud del ser humano se empeña en devastar el medioambiente, traería como consecuencia una amenaza directa a su pervivencia y la de los demás seres vivos que se hallan en el planeta.

La degradación del medio ambiente a nivel mundial es una problemática global, cuyo mayor impacto es producido por países desarrollados y supera la capacidad de renovación natural de la tierra. Los países en vías de desarrollo son los que más soportan los efectos de la contaminación y enfrentan el reto de la escasez de medios para enfrentarlos.

El problema de la contaminación ambiental puede y debe ser atacado desde diferentes frentes. Así, se puede afirmar que el derecho tributario se configura como uno de las herramientas de mayor eficacia en esta lucha, por tratarse del medio de control social con carácter instrumental que permite lograr cambios en las conductas de los ciudadanos más acorde con la generalidad y universalidad de los problemas que genera el hombre al medioambiente desde su existencia y que involucra sobre todo a las nuevas generaciones y demás seres vivos del planeta.

La progresiva dependencia del petróleo y mayor preocupación por países occidentales dan origen al interés creciente por instrumentos económicos de carácter tributario, con el objetivo de fomentar el ahorro energético, y reducir el volumen de emisiones a la atmósfera de los gases generadores del efecto invernadero. Dentro de dichos instrumentos económicos la tributación ambiental se configura como parte de la solución frente a la contaminación ambiental.

La imposición ambiental se ha fundado en el intento de obtener recursos pecuniarios de los sujetos contaminadores para hacer frente a los gastos reparadores del Estado. El contaminador paga en función de la cantidad y calidad de los vertidos emitidos. Esta circunstancia suponía, al mismo tiempo, el establecimiento de un incentivo para no contaminar, que será mayor conforme se incrementa la cuantía de la degradación. (Sterling, 2002, pp. 155-156).

Así, el fundamento de los tributos ambientales viene constituido por el enlace entre el deber de contribuir y la obligación de los poderes públicos de proteger el medio; mientras que su fin es el de redistribuir los costes ambientales entre los sujetos implicados en la degradación del mismo para el beneficio de la colectividad y la garantía a disfrutar de un entorno saludable y de bienestar.

La finalidad de los tributos verdes no es de hecho punir, sino de incentivar a los agentes económicos en reducir la demanda de actividades potencialmente contaminantes y/o la sustitución de productos con alta intensidad contaminante por otros bienes más compatibles con la preservación de los entornos (Sierra, 2015, p. 21).

Para lograr estos objetivos a través del régimen tributario, hay técnicas fiscales de intervención ambiental que se concretan por medio del establecimiento de tributos, bien con la ayuda de exenciones, y también, mediante la redistribución entre las personas públicas de ingresos fiscales que genera a la defensa y la mejora del medio ambiente (Villareal, 2013, p. 102).

Además, las técnicas tributarias de intervención estatal pueden realizar, igualmente, una función estimuladora de aquellos comportamientos óptimos con el medio. El legislador debe ser totalmente consciente de la importancia de las medidas fiscales en orden a estimular conductas plenamente respetuosas con el medio y desincentivar aquellas contrarias a éste.

La técnica se concreta en la provocación de un efecto desgravatorio, total o parcial, respecto de los tributos establecidos. Su finalidad es incentivar la incorporación de tecnología limpia, mecanismos de depuración (González, 2008, p. 1134). También están dirigidas para las situaciones en las que los gastos financieros a asumir por los sujetos contaminadores son muy altos, o bien, se trata de incentivar la investigación tecnológica ambiental (Pichot, 1994, p. 32).

Otra técnica tributaria ambiental es la redistribución de una cuota de los ingresos tributarios entre los entes públicos, en razón de la adopción de políticas públicas ambientales dirigidas a la protección y conservación. Representa un símbolo de justicia económica en el momento en que se valoran los servicios ambientales prestados, remunerando este servicio. El reparto de los recursos financiero del Estado debe primar por la eficiencia que puede ser alcanzada a través de mecanismos de incentivo dibujados para priorizar la mejoría de indicadores socioambientales y, consecuentemente, una redistribución más equitativa de los ingresos públicos (Scaff y Tupiassu, 2005, p. 746). Luego, estos mecanismos tributarios se caracterizan como relevantes instrumentos para que el derecho fundamental al medio ambiente resulte adecuado, posibilitando una consolidación del desarrollo sostenible y la mejora de la calidad de vida.

Para guiar los instrumentos económicos y jurídicos a las conductas ambientalmente sostenible, se discute la recepción de un nuevo principio: Principio del preservador-receptor que tiene como idea asignar una retribución a los que se esfuerzan por mejorar la calidad ambiental.

El mencionado principio prioriza la protección ambiental por medio de sanciones positivas, constituyendo en una importante medida concienciación ambiental a través del estímulo económico (Bobbio, 1990, p. 372).

En la política fiscal ambiental, el encaje del principio preservador-receptor es imperativo en la búsqueda del empoderamiento de la sociedad, así como el actuar de las entidades públicas y la adopción de comportamientos sostenibles a través de recompensas directas (beneficios fiscales) o indirectas de carácter fiscal.

Cultura ambiental

La cultura según UNESCO (1982) puede considerarse actualmente

«como el conjunto de los rasgos distintivos, espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o un grupo social. Ella engloba, además de las artes y las letras, los modos de vida, los derechos fundamentales al ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias y que la cultura da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo. Es ella la que hace de nosotros seres

Cultura tributaria y medio ambiente: un reto postpandemia

específicamente humanos, racionales, críticos y éticamente comprometidos. A través de ella discernimos los valores y efectuamos opciones. A través de ella el hombre se expresa, toma conciencia de sí mismo, se reconoce como un proyecto inacabado, pone en cuestión sus propias realizaciones, busca incansablemente nuevas significaciones, y crea obras que lo trascienden.»

Hoy en el mundo existe un progresivo deterioro ecológico, como consecuencia de los efectos por la falta de una verdadera cultura ambiental. De esta forma el daño al medio ambiente viene dado por ciertos valores, actitudes y comportamientos de la sociedad determinándose que tales conductas constituyen un impacto o una grave amenaza para garantizar la supervivencia de todas las especies.

Siempre la humanidad ha querido dominar y transformar a la naturaleza para poder satisfacer sus necesidades. Por lo tanto, debe ser el mismo hombre el que regenere los embates causados al hábitat implementando una cultura ambiental que es una dimensión de la cultura general integral.

Básicamente, la cultura ambiental es la forma como los seres humanos se relacionan con el medio ambiente. Ello a su vez determina el comportamiento hacia el entorno que nos rodea, en base a una serie de valores y entendiéndose como una actitud ante la vida, que nos permite cuidar y preservar el medio ambiente lo que implica poner en práctica los siguientes comportamientos: alimentar la conciencia, sensibilidad y sentido de pertenencia por lo que nos rodea.

De igual manera, la interacción entre las personas y el hábitat se realiza impartiendo una educación de la cultura ambiental, lo que implica adaptarse o conocer el entorno, participando en su planeación con ideas creativas y de forma constructiva promoviendo la participación de los niños desde las primeras etapas de la educación formal para despertarles el interés y la comprensión que el cuidado del medio ambiente tiene un beneficio común.

Es así, como en esta etapa de formación se desarrolla la conciencia ecológica en la juventud. Adicionalmente, la difusión y promoción de acciones que permitan generar el desarrollo de una cultura ambiental debe ser responsabilidad de toda la sociedad. Aquí se incluyen maestros, padres, científicos, medios de comunicación, instituciones educativas,

centros de investigaciones, empresas y grupos sociales, entre otros. La cultura ambiental no significa la mera defensa del medio ambiente ni la publicación de información ambiental. Por el contrario, permanece neutral al enseñarles a los individuos el pensamiento crítico para la resolución de problemas. Sus principios rectores son conciencia, conocimiento, actitudes, habilidades y participación.

Dentro del aprendizaje del hombre se deben incluir los valores ambientales que van a promover y estimular el uso racional de los recursos naturales. De igual manera será un incentivo hacia la conciencia de los seres humanos para que no sólo se preocupen por su entorno más cercano, sino que contemplen a la cultura ambiental como un bienestar universal. Así, conductas como la conservación, mantenimiento y protección del ambiente, constituyen valores de una cultura ambiental.

Es a partir de la década de los setenta del siglo pasado que se la cultura ambiental adquiere gran importancia a nivel mundial como corriente de pensamiento entendida como una a partir de como una respuesta al problema social de la degradación de la calidad de vida originado por la destrucción ecológica. De allí que se comenzó a considerar que al lado de la educación que hasta el momento se consideraba el único camino para dar solución a los problemas medio ambientales, deberían tomarse medidas de otro tipo que la complementarían.

De allí que en los actuales momentos la contaminación dejó de ser el único problema medio ambiental para tener en consideración, sino que se agregan elementos de carácter económico, político, social y cultural que están vinculados al modelo de desarrollo que la sociedad haya elegido, entendiendo que cada sociedad tiene sus particularidades que la hacen diferente de las otras en este aspecto y en muchos otros.

Por ello al plantear una nueva visión se deben modificar los hábitos y comportamientos sociales con la finalidad de lograr desarrollar un interés real y efectivo por la conservación y el cuidado ambiental buscando obtener un equilibrio sustentable entre el individuo y el entorno en el que se desenvuelve.

Cultura Tributaria

La cultura tributaria es una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética

personal, respeto a la ley y responsabilidad ciudadana y solidaridad social de los contribuyentes.

En términos muy sencillos sería el nivel de conocimiento que tienen los pobladores acerca del sistema tributario y sus funciones que muestra y establece la tributación como un vínculo de ayuda recíproca entre el Estado y el ciudadano.

Golia (2003) citado por Armas y Colmenares (2009, p. 148) define a la cultura tributaria como el conjunto de conocimientos, valoraciones, actitudes referidas a los tributos, así como el nivel de creencia respecto de los deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación.

Según Bromberg (2009, p. 13), la cultura tributaria se define como un conjunto de acciones con pretensión de sistematicidad que se financian mediante presupuesto de inversión y se diseñan con objetivos directos e impactos indirectos con el fin de mejorar la disposición de un sistema político a aceptar voluntariamente la carga y los procedimientos de tributos, tasas y contribuciones que se destinan a la provisión de bienes y servicios comunes o de bienes y servicios meritorios para el mismo sistema político que decide imponérselas.

Su objetivo principal es hacer conciencia en que la tributación no solo es una obligación fiscal, sino un deber de cada ciudadano ante la sociedad para lograr el desarrollo del país y lograr una actitud tributaria responsable motivada por creencias y valores que conduzcan a la aceptación del deber de contribuir a que el Estado cumpla con sus fines.

La cultura tributaria surge del problema de la justicia tributaria, un problema social, que consiste en conseguir que la ciudadanía se convenza de la posibilidad, la necesidad y la conveniencia de una fiscalidad justa. De eso depende que tenga lugar la representación social de una imagen exitosa y la aceptación social de la persona ordenada e integra, con una cultura de cumplimiento oportuno de sus tareas, que requiera factura, archive y prepare sus rendiciones. (Rodríguez, 2011. p. 11).

La educación se presenta como el medio más poderoso para transformar las formas de actuar y de pensar de los individuos. ¿No es acaso la cultura de una sociedad el resultado de la educación? Es ahí donde encuentra justificación la misión de la educación tributaria y de su interés por los procesos educativos. De allí que, si dentro de los sistemas educativos existen espacios para temas relativos a la salud, la higiene, el medio ambiente y la

nutrición, la educación vial o la educación sobre temas electorales, puede y debe existir un espacio para la formación de la cultura tributaria y la educación fiscal.

Mendoza (2010) señala que las personas pueden desarrollar conciencia tributaria y obtener una visión futurista para el pago de los tributos desde temprana edad, tomándose en consideración a los jóvenes, ya que estos serán los contribuyentes del futuro en el país con el cual el estado podrá contar con una población consciente y reflexiva sobre la importancia tributaria.

Se requiere que las personas estén informadas y debidamente orientadas sobre el tema, pero sobre todo que comprendan la importancia de sus responsabilidades en la materia, porque la formación de la cultura tributaria va más allá del mero ámbito de la población contribuyente, pues se vincula especialmente con la promoción de una ciudadanía responsable que ejerza sus derechos y cumpla con sus deberes, dos dimensiones que se legitiman recíprocamente.

En este mismo sentido Rivera (2002) define que la misma no es el conocimiento que tienen los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas y su acción correspondiente, sino la forma en que construyen una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y el desempeño del Estado.

Por ello es que la formación de la cultura tributaria debe ser vista como un esfuerzo sistemático y permanente, sustentado en principios, orientado al cultivo de los valores ciudadanos y por tanto, enfocado tanto en los contribuyentes actuales como en los ciudadanos, cuya cultura y visión del mundo se encuentran en formación, lo cual les hace más susceptibles de interiorizar y hacer suyos los valores que en el futuro determinarán su comportamiento en la sociedad en la que se desenvuelven.

La cultura tributaria es un tema de responsabilidad de toda una sociedad, que consiste en asumir las obligaciones tributarias haciendo conciencia que la tributación no solo es una obligación fiscal, sino un deber de cada ciudadano ante la sociedad para lograr el desarrollo del país. Evidentemente la tributación debe reflejarse en el destino y manejo de los fondos públicos.

El sentido de la tributación radica en su relación indesligable con el funcionamiento del estado. Si no existiese tributación tampoco existirían los Estados, porque no estarían en

capacidad de cumplir con las funciones que le son propias para el cumplimiento de sus fines.

Puede señalarse que el estudio de la cultura tributaria ha pasado a ser una necesidad tanto por sus implicaciones en relación con las políticas tributarias como para poder analizar otros fenómenos presentes en todas las latitudes como la evasión tributaria y poder caracterizar la moral tributaria.

En este proceso complejo de consolidación de la cultura, la política pública juega un papel fundamental. Las decisiones impositivas y sus expresiones en el gasto (educación, salud, etc.) inciden en la forma como la sociedad construye su escala de valores. La percepción que se tenga sobre la tributación se expresa en el grado de aversión hacia los impuestos. Si los ciudadanos observan que los ingresos que el Estado obtiene a través de impuestos se expresan en una mejor calidad de vida, la aversión hacia la tributación es menor.

La tarea debe centrarse en lograr que se de el cumplimiento voluntario y veraz. Lograr la cercanía con el ciudadano, tomarle en cuenta, hacerlo partícipe de los problemas que pueden surgir con la aplicación de los tributos, oír sus opiniones en las iniciativas legislativas; en fin hacerlo sentir algo más que un simple obligado tributario. Que se trata de una persona que por el hecho de ser parte del Estado debe contribuir al financiamiento del mismo en beneficio de todos haciendo realidad la figura de la democracia participativa y protagónica que contempla la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Reflexiones finales

El Estado Social de Derecho y de Justicia representa, dirige, regula y garantiza la vida armónica de la sociedad; asimismo, es el encargado de satisfacer sus necesidades públicas, así como facilitar y vigilar el adecuado suministro de los bienes privados. Es la búsqueda de una calidad de vida de los ciudadanos, en su entorno y modo de vida.

El bienestar debe ser entendido en un sentido amplio, en el cual se incluya al Estado y a la propia sociedad la responsabilidad de la protección del medio ambiente para las generaciones presentes y futuras.

Desde una perspectiva material, la degradación del medio afecta a todos los sectores ambientales (agua, suelo, paisaje, etc.); y, desde una perspectiva territorial, atañe a

diversas zonas geográficas, dando así lugar a problemas locales, regionales, nacionales y mundiales.

Elevar el nivel de cultura ambiental de la población es una prioridad, y es únicamente a través de la educación como el individuo interioriza la cultura, y es capaz de construir y producir conocimientos, reorientar sus valores, modificar sus acciones y contribuir como sujeto individual a la transformación de la realidad del medio ambiente.

Nuestras sociedades y su administración pública requieren fortalecer su educación ecológica, de la mano con la educación tributaria para así desarrollar una cultura tributaria y ambiental que garantice el mejor comportamiento de los ciudadanos en aras de lograr una sociedad que vele por la conservación del medio ambiente y el cumplimiento de las obligaciones tributarias garantizando la calidad de vida para las generaciones futuras.

En general, para incrementar la cultura tributaria se necesita reforzar el vínculo que existe entre el Estado y el contribuyente. Desde el lado de las instituciones, se trata de mejorar la calidad de la gobernanza, por ejemplo, mediante la lucha contra la corrupción o aumentando los canales de participación democrática. Desde el lado del contribuyente, la educación es un aspecto crucial, sobre todo, si se aborda desde etapas tempranas, como sucede con el tema ambiental.

Existe una corresponsabilidad entre Estado y sociedad en la formación y desarrollo de la cultura tributaria y dadas las circunstancias derivadas de la pandemia se da una oportunidad única para concretar esta corresponsabilidad y poner en marcha los programas y las estrategias necesarias para su materialización efectiva desarrollando políticas de corto, mediano y largo plazo que deben ser evaluadas constantemente a los efectos de conocer su impacto y efectividad y tomar los correctivos necesario en el caso de las debilidades que se puedan observar en su implementación.

Se trata de impulsar un desarrollo sostenido, en armonía con la naturaleza, justo y equilibrado, pero, sobre todo, respetando los límites naturales. Para impulsar este desarrollo es indispensable una sociedad con en la que destaquen la política tributaria, la cultura ambiental y tributaria y la educación para que se forme una conciencia ciudadana acorde con la nueva situación que demuestre que somos una nación con gran capacidad de resiliencia para superar la pandemia y adoptar una nueva visión que lleve a un mejor futuro en todos los aspectos de la vida humana.

Referencias

- Alexy, R. (2007). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- American Psychological Association. (2020). *Publication manual of the American Psychological Association* (7th ed.). <https://doi.org/10.1037/0000165-000>
- Armas, M. y Colmenares, M. (2009). *Educación para el desarrollo de la Cultura Tributaria*. Revista Electrónica de Humanidades, Educación y Comunicación Social (REDHECS) de la Universidad Rafael Bellosó Chacín, 6, 141-160.
- Bobbio, N. (1990). *Contribución a la teoría del derecho*. Madrid: Debate, 1990.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.
- González, M. (2008). *La fiscalidad como instrumento económico de la política medioambiental*. In AAVV Tratado de tributación medioambiental. Vol. II. Navarra: Aranzadi.
- Bromberg, P. (2009). *Cultura tributaria como política pública. Contrato 629 de 2009*. Instituto de Estudios Urbanos de la Universidad Nacional de Colombia. Bogotá, Colombia.
- Jaspers, K. (1978). *La filosofía*. Ed. Fondo de Cultura Económica. Buenos Aires.
- Méndez Moreno, A. (2003). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Editorial Lex Nova, Valladolid.
- Mendoza, L. (2010). *La cultura tributaria en la población estudiantil del Instituto Diocesano Barquisimeto*. [Trabajo especial de grado. Universidad Católica del Táchira].
- Moreno Trujillo, E. (1991). *La protección jurídico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por su deterioro*. Bosch, Barcelona.
- Orden Jurídico Nacional. (2020). *Declaración de Estocolmo sobre el medio ambiente humano*. <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/INST%2005.pdf>
- Pichot, F. (1994). *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Madrid: Mundi-Prensa.
- Rivera, L. (2002). *Cultura política, gobierno local y descentralización*. El Salvador: FLACSO.
- Rodríguez, J. (2011). *Cultura tributaria. Propuestas y argumentos para aumentar la justicia fiscal*. Paraguay.

Scaff, F. y Tupiassu, L. (2005). *Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico*. In *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

Sierra, M. (2015). *La reforma fiscal verde*. Madrid: Lex Nova.

Sterling, A. (2002). *Justificación teórico-económica de la aplicación de impuestos para luchar contra la contaminación*. In *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales.

UNESCO (1982) Conferencia Mundial sobre las Políticas Culturales. México. Puede ampliarse en www.unesco.org

Vida, M. (2004). *Evolución histórica del principio de igualdad y paradojas de la exclusión*. Granada: Universidad de Granada.

Capítulo IX

Incentivos fiscales ambientales: una propuesta

Luis Arturo Martínez Niño

Introducción

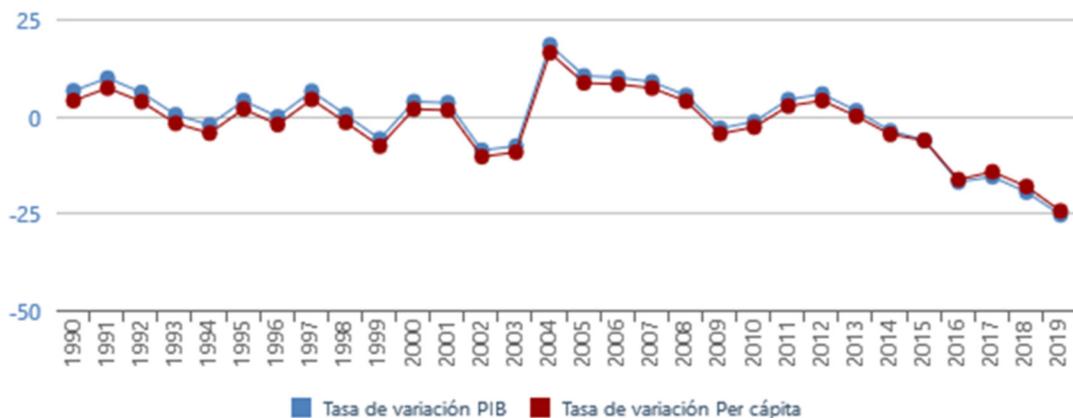
La economía venezolana pasa por su peor recesión de la historia y la pandemia del COVID-19 empeora toda la situación, la política fiscal del gobierno de Maduro y antes de Chávez ha sido errática y desconectada de la realidad empresarial. Con el avance de la vacuna del COVID-19 ya se habla de una economía postpandemia, y viendo los efectos temporales de la paralización la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Fondo Monetario Internacional y otros organismos multilaterales discuten un regreso más verde. En esa tendencia mi escrito enfoca un posible paquete de estímulos fiscales y financieros con participación de organismos multilaterales de financiamiento para la economía en general en Venezuela y la preocupación por el tema energético que será un tema recurrente y en extremo importante debido a las consecuencias del llamado Arco Minero y la destrucción de la industria petrolera venezolana.

OCDE y COVID-19

La economía mundial enfrenta los efectos del COVID-19 variable imposible de proyectar en el 2019 o antes, su aparición intempestiva puso al sistema de salud mundial a prueba, fallando en muchos casos, pero con consecuencias dantescas, al respecto la directora del Fondo Monetario Internacional (FMI) Kristalina Georgieva proyectó "...Anticipamos las peores consecuencias económicas desde la Gran Depresión..." (Georgieva, 2020). Venezuela más allá del COVID-19 ya viene sufriendo una profunda recesión económica casi continua desde el año 2004 y hasta el presente año 2020 como muestran las estadísticas de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) producto de errores garrafales en temas políticos, económicos, fiscales y de visión de desarrollo. La firma

consultora Aristimuño Herrera & Asociados hizo una estimación recientemente afirmando “...El Producto Interno Bruto (PIB) venezolano descenderá a niveles de entre US\$18.000 y US\$19.000 millones de dólares en 2020, lo que supone un PIB por habitante de apenas US\$600, cifra que significa un retroceso de más de 70 años, puesto que en 1950 el PIB per cápita ascendió a US\$751,04, con una población de 5.035.000 habitantes...” (Aristimuño, 2020).

Figura 1. Tasas de variación anual a precios constantes de 2010 PIB total PIB per cápita



Fuente: CEPAL

La cuestión es que no sólo hubo efectos perniciosos de la pandemia mundialmente, en muchas ciudades y zonas afectadas por la sobre explotación o excesiva presencia humana la naturaleza ha regresado, el ambiente ha tenido efectos positivos al menos temporalmente, “...Los datos son contundentes: la pandemia del coronavirus ha generado la mayor caída en la emisión de CO2 de la que se tenga registro en la historia...” (Serrano, 2020). Estos efectos se ven incluso en Venezuela, en nuestras playas, en nuestras ciudades.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un organismo de cooperación internacional, compuesto por 37 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Recientemente se pronunció en favor de una recuperación verde, iniciativa que se enmarca entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible (2015-2030), también conocidos por sus siglas ODS o SDG sus siglas en inglés, son una iniciativa impulsada por Naciones Unidas para dar continuidad a la agenda de desarrollo tras los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM). Son 17 objetivos y 169 metas propuestos

como continuación de los ODM incluyendo nuevas esferas como el cambio climático, la desigualdad económica, la innovación, el consumo sostenible y la paz, y la justicia, entre otras prioridades.

Figura 2. Objetivos de Desarrollo Sostenible



Fuente: ONU

Al respecto en una reunión ministerial, Ángel Gurría secretario general de la OCDE afirmó “...Es alentador ver a muchos gobiernos aprovechar esta oportunidad única en la vida para garantizar una recuperación verdaderamente sostenible, pero los países deberían ir mucho más en la ecologización de sus paquetes de apoyo...” (Gurría, 2020), en dicha reunión se discutían las medidas de recuperación postpandemia “...El cambio climático y la pérdida de biodiversidad son las próximas crisis a la vuelta de la esquina y se nos está acabando el tiempo para abordarlas. Las medidas de recuperación ecológica son una opción en la que todos ganan, ya que pueden mejorar los resultados ambientales al tiempo que impulsan la actividad económica y mejoran el bienestar para todos...” (Gurría, 2020). El informe sostiene que, entre los miembros de la OCDE y otras economías importantes, la mayoría de estos países dirigen sus estrategias de recuperación hacia la transición a economías más verdes. Mediante la aplicación de subvenciones, préstamos y desgravámenes fiscales para el transporte y la movilidad sostenibles, la economía circular y la investigación sobre energías limpias; apoyo financiero a los hogares para mejorar la eficiencia energética, las instalaciones de energía renovable; y medidas para fomentar la recuperación de ecosistemas.

¿Valentina tenía razón?

Venezuela en medio de su sexto año consecutivo de contracción económica, desempleo galopante y paralización de la industria petrolera podría repensar su futuro económico mediante una visión más verde. La pandemia y los años de recesión han hecho que muchos venezolanos se reinventen económicamente hablando, se ha descubierto una gastronomía local diversa e interesante, la crisis energética ha llevado a encontrar estacionamientos dedicados para bicicletas en centros comerciales donde en un país petrolero no se imaginaba. Quizás Valentina tenía razón y es momento de una economía más “solidaria”, más “verde”.

Valentina Quintero no escribe ni habla de leyes ni de economía, pero recorre Venezuela y narra prolijamente su experiencia de conocer su país. Describe con pasión su encuentro con miles de iniciativas gastronómicas, turísticas y paisajes bellísimos muchos de ellos desconocidos para la mayoría de los venezolanos ni hablar de los extranjeros. En un país que se dice petrolero ¿Qué tiene la industria turística distinta de la industria petrolera tradicional en nuestro país? Muchas diferencias hay, se pueden resaltar la cantidad de personas empleadas, la Petróleos de Venezuela Sociedad Anónima (PDVSA) hasta 1998 en su mejor momento no ocupó a más de 30000 personas, personal altamente calificado y muy bien remunerado, aunque la mayoría desarrollándose en un número muy limitado de empresas y proyectos. Por el contrario, la industria del turismo puede ocupar cientos de miles de trabajadores y podría generar ingresos superiores incluso a la industria de hidrocarburos mientras ambas conviven junto a otras en el mismo país. Pero necesitamos cambiar.

Una visión más verde de nuestro país y de la creación de riqueza no se circunscribe al tema turístico como medio de apalancamiento para un resurgir de la economía, aunque personalmente lo sugiero fuertemente como una opción viable pero no única. En todo momento me refiero a la economía en general, a toda la industria, incluso a la minería que en estos últimos tiempos de explotación indiscriminada ha producido daños terribles en diversas zonas del país. El cambio climático y nuestro proceder puede generar cambios brutales en nuestro país con consecuencias durante muchos siglos. El artículo 1.2 de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático lo define así “Por cambio climático se entiende un cambio del clima atribuido directa o indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial y que se suma a la

variabilidad natural del clima observada durante períodos de tiempo comparables” (Naciones Unidas, 1992).

Como cambiamos y hacia donde lo podemos empezar a dibujar apoyándonos en los Objetivos de Desarrollo Sostenible y los Objetivos de Desarrollo del Milenio, recordando antes de entrar en el tema específico tributario lo establecido en el Capítulo IX de la Constitución reservado a los Derechos Ambientales. Allí se establece en su artículo 127 “...Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro...” (Asamblea Constituyente, 1999). Sin dejar de mencionar otros derechos como los culturales, educativos, económicos, pueblos indígenas y otros que necesariamente generan una carga económica que el estado, sus ciudadanos deben llevar adelante. Para mejorar nuestro Producto Interno Bruto (PIB) una visión que debemos considerar es la Economía Ecológica, una combinación entre economía aplicada y ecología aplicada. Jiménez Herrera hace veinte años hablaba de ella diciendo que era la utilización de las ciencias económicas y ecológicas en la resolución de problemas de las interrelaciones de procesos económicos y ecológicos (Jiménez, 2000).

Energizar limpiamente

Se dice que el primer reto que enfrenta la economía ecológica es medir la capacidad de sostenibilidad de la biosfera y la sociosfera para atender las necesidades actuales y futuras (Hernández, 2006). Luego, la primera cuestión que surge es si la explotación indiscriminada de la minería en el sur del país no afectaría la represa de Gurí, que es actualmente la cuarta represa del mundo con una capacidad de suministro eléctrico superior a los 12.900 GW/h. La energía hidroeléctrica es por largo la primera fuente de energía renovable en el mundo, tiene diversas ventajas sobre la mayoría de otras fuentes de energía eléctrica, destacando un alto nivel de fiabilidad, tecnología probada y de alta eficiencia, los costes más bajos de operación y mantenimiento, y una gran flexibilidad y capacidad de almacenamiento. Se cuenta con petróleo para producir energía, obviamente no tan limpia, con los conocidos problemas de manejo de los gases con efecto invernadero, además de la paradoja económica, para producir petróleo para exportar se consume parte del petróleo que extrae para producir el mismo petróleo lo que disminuye su oferta. Sin embargo, nuestro país solo cuenta con tres termoeléctricas importantes para cubrir teóricamente las fallas de la energía hidroeléctrica, con una capacidad de generación que no cubre el 10% de la demanda nacional.

El uso de la energía más allá de su producción es un tema vital en la ecuación económica de cualquier país, hasta ahora hemos tenido energía “barata” en Venezuela, con un primer descubrimiento de precios internacionales en tiempos de crisis con la gasolina y otros combustibles en el mercado local en el 2020. Esa variable paso de ser despreciable a importante en los cálculos nacionales. El agua otro recurso, también ha pasado a tener un papel de importancia como recurso escaso tanto a nivel doméstico como industrial, no sólo en las ciudades sino también en el campo. Tanto la energía como el agua llevan asociados los costos de llevarla de sus fuentes a los lugares donde se les necesita. No siempre están cerca ni son fácilmente accesibles. El agua como recurso y luego como desecho en el caso de las aguas servidas representa muchas veces una fuerte demanda de recursos de parte de las industrias y de los gobiernos.

Las energías renovables tienen alternativas en Venezuela desde parques eólicos y solares en el estado Falcón y Nueva Esparta con la mayor cantidad de días soleados del país o la energía hidroeléctrica ya usada históricamente en nuestro país, en concordancia con el Objetivo 7 Energía asequible y no contaminante, o en último caso plantas termoeléctricas usando un producto abundante en el país como orimulsión o coque (persiste el problema de la contaminación), mediante el apoyo del Banco Mundial y el uso de mercado de capitales abiertos con la participación de inversores nacionales y extranjeros. La apertura del sector eléctrico y en general de energía a capitales frescos es en extremo necesario para lograr la masa crítica necesaria. Los montos de inversión difícilmente son manejables por locales o solo fondos gubernamentales, ni ambos son suficientes, para lograr seguridad energética se necesita diversificar las fuentes de energía, incluir progresivamente energías renovables, mejorar las redes de distribución, crear esquemas de negocio rentables tanto para el consumidor, como los distribuidores y generadores de energía que inicia por la creación de una ley de servicio eléctrico adecuada, que no monopolice el negocio en manos del gobierno, permita la competencia, la inversión privada, posible inversión extranjera, inclusión de micro generadores.

Interesante es la experiencia de Egipto que con la ayuda del grupo del Banco Mundial y otras fuentes de financiamiento multilaterales además de inversión interna diseñó un plan para pasar de depender casi en un 100% en energía termoeléctrica y un desarrollo casi nulo de fuentes de energía renovables a una meta de 20% de energía renovable para el 2022, con amplia participación de capital privado, similar a Venezuela en el 2009 paso de ser un exportador de energía a un importador con fuertes fallas de suministro en los años 2014 y 2015. Nuestro negocio de la energía eléctrica ha estado apoyándose básicamente

en Gurí, la principal hidroeléctrica del país, y un producto de la democracia, inicialmente con un problema de ubicación, la represa estaba ubicada en el sur este lejos de los centros urbanos e industriales del país, la mayoría de estos en el centro norte del país. Lo que inicialmente era un problema de transmisión fue resuelto y se llevó la energía a todas las ciudades del país, con un desarrollo importante de otras represas para generación hidroeléctrica a menor escala para lograr un sistema interconectado que fue ejemplo de eficiencia durante la democracia en Latinoamérica.

Los sistemas de producción y distribución necesitan inversiones muy fuertes, el proyecto de Egipto alcanzó los 2000 millones de dólares en inversión privada, 3150 millones en asistencia técnica del banco Mundial para el diseño del plan y su posterior implementación que abarca mejorar el marco legal, ayuda en la redacción de una ley de energías renovables, adecuación del mercado de valores para la participación de inversores nacionales y extranjeros, marco legal adecuado dinámico de tarifas para mantener la viabilidad del proyecto, marco regulatorio para la futura inclusión de pequeños productores de energía renovables dentro del sistema nacional.

Diversificación inclusiva

La participación de pequeños productores es una figura interesante, se trata en realidad de clientes consumidores con sistemas de energía solar o eólica que en momentos de superávit de potencia (su demanda individual es menor a su capacidad de generación instantánea) venden la energía sobrante al sistema nacional en caso de necesitarlo todo de forma automática. Lo que involucra esto es un tanto complejo, el contrato de adhesión entre la compañía eléctrica ya no va a ser solo de servicio sino en sentido contrario el cliente se convierte en proveedor y la eléctrica en cliente, por otra parte, está el precio del kilowatt pactado, el medidor de la energía entregada y recibida, entre otras cosas. Pero como logra el gobierno que una empresa cualquiera o un individuo instale un sistema de energía alternativa en sus instalaciones, esto se logra mediante incentivos fiscales y financieros, además penalizando los consumos excesivos debido a tecnologías ineficientes o a su huella de carbono.

En Venezuela podría liberarse el mercado de generación y servicio eléctrico que actualmente es un monopolio estatal, arto ineficiente y con un rezago tecnológico de décadas. La ley de Impuesto sobre la Renta podría considerar la rebaja por inversiones de

activos que involucren mayor eficiencia eléctrica y uso de fuentes renovables, o dentro de la ley especial de suministro eléctrico. Las rebajas constituyen una derogación o desaplicación de los principios de generalidad e igualdad que sustentan el sistema tributario venezolano, según lo establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) en su artículo 133 “Todos tienen el deber de contribuir con los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (Asamblea Constituyente, 1999), pero el ordenamiento legal nacional reconoce y ampara el establecimiento de excepciones a este principio en el artículo 317 ejusdem cuando tengan como fin el bien común. Ejemplo de estas rebajas están en la ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) y la Ley Orgánica de Espacios Acuáticos (LOEA).

Figura 3. Beneficios fiscales en la LOEA



Fuente: desarrollo propio (2020)

El primero de los beneficios fiscales previstos en la LOEA es la Exención de pago de impuestos de importación, este se encuentra entre los artículos 115 y 119 de la norma, la definición del beneficio se da en el artículo 115, donde se decretan los artículos que se ven beneficiados condicionándolo al destino de los mismos “...Están exentos del pago de impuesto de importación, los buques, accesorios de navegación y las plataformas de perforación, así como los bienes relacionados con la industria naval y portuaria, destinados exclusivamente para la construcción, modificación, reparación y reciclaje de buques...” (Asamblea Nacional, 2009). Los límites del beneficio o sus excluidos son definidos en el siguiente artículo “Artículo 116. Quedan expresamente excluidos del beneficio fiscal

previsto en el artículo anterior, los buques y accesorios de navegación destinados a la marina deportiva y recreativa” (Asamblea Nacional, 2009). Estas normas, mutatis mutandi, podrían dejar exentos de pago de impuestos de importación los equipos y accesorios destinados a la producción de energía solar o eólica y relacionados, limitando su beneficio a usuarios finales o empresas del sector eléctrico.

El artículo 120 de la LOEA establece el beneficio de una rebaja del impuesto sobre la renta equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del monto de las nuevas inversiones en aquellos ejercicios en los cuales hayan sido efectuadas las nuevas inversiones, de igual forma pudiera darse una rebaja escalonada por varios años para las inversiones en nuevas tecnologías en esta área debido a que el retorno de la inversión es a mediano y largo plazo.

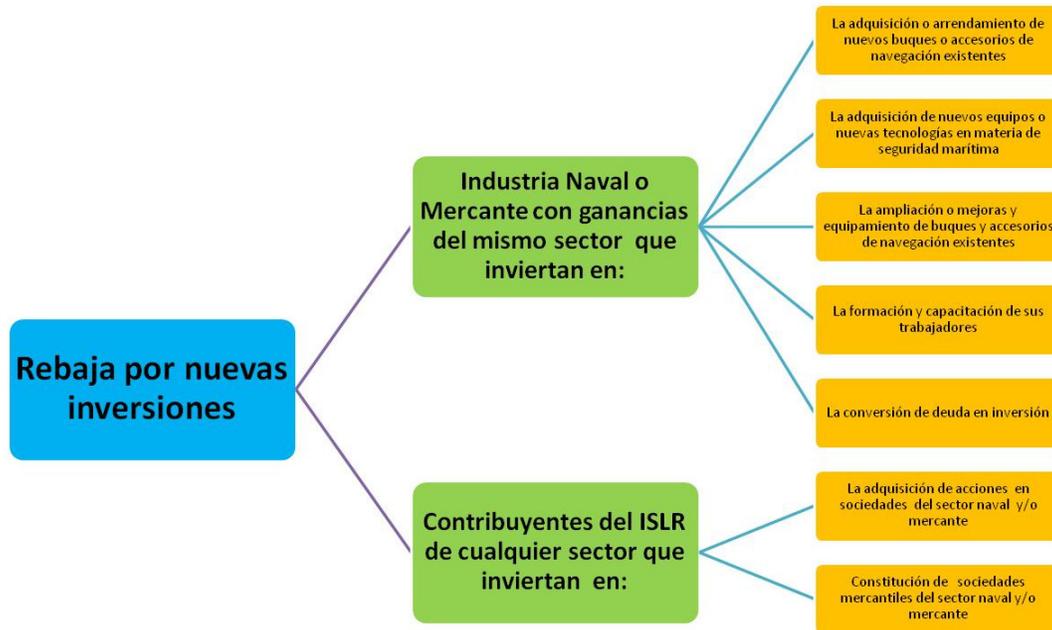
LOEA Artículo 120. Se concede a los titulares de enriquecimientos derivados de la actividad en el sector de la marina mercante, de la industria naval, una rebaja del impuesto sobre la renta equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del monto de las nuevas inversiones destinadas a la adquisición o arrendamiento de nuevos buques o accesorios de navegación existentes... a la constitución de sociedades mercantiles o adquisición de acciones en estas sociedades que sean titulares de los enriquecimientos antes descritos y, a la formación y capacitación de sus trabajadores.

...Las rebajas establecidas en este artículo sólo se concederán en aquellos ejercicios en los cuales hayan sido efectuadas las nuevas inversiones y podrán traspasarse a los ejercicios siguientes por el tiempo a que hace referencia la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Dichas rebajas procederán inclusive cuando se trate de conversión de deuda en inversión.

Del análisis de la norma se puede distinguir dos tipos de beneficiarios posibles, los primeros aquellos que hayan sido titulares de enriquecimientos derivados de la actividad en el sector de la marina mercante y de la industria naval que realicen inversiones destinadas a la adquisición o arrendamiento de nuevos buques o accesorios de navegación existentes, a la adquisición de nuevos equipos o nuevas tecnologías en materia de seguridad marítima, a la ampliación o mejoras y equipamiento de buques y accesorios de navegación existentes; los segundos, serán aquellos que hayan sido titulares de enriquecimientos derivados de la actividad en el sector de la marina mercante, de la industria naval y otros contribuyentes del ISLR que realicen inversiones en la constitución

de sociedades mercantiles o adquisición de acciones en estas sociedades que sean titulares de los enriquecimientos antes descritos.

Figura 4. Beneficiarios de las rebajas por nuevas inversiones en LOEA



Fuente: Desarrollo propio. (2020)

La norma promueve como es de principio el espíritu de la Ley in comento el crecimiento de la marina mercante y de la industria naval, en el caso particular de la industria de producción y distribución eléctrica sería igual la promoción y fortalecimiento de esa industria eléctrica, de la seguridad energética y en particular la promoción de uso de energía renovable. Por otro lado, desde el punto de vista financiero contempla varias formas de inversión financiera como son participación accionaria, conversión de deuda, creación de nuevas empresas del sector, todas opciones dentro del mercado de capitales.

El mercado de capitales venezolano sobrevive a pesar del gobierno y no gracias a él, para un evento del tipo sugerido se necesita una gran concientización, educación e información sobre los beneficios y riesgos de participar en el mercado de capitales. En muchos países se ha iniciado un proceso de apertura con privatizaciones de empresas del Estado, empresas privadas en busca de capital fresco, nuevos proyectos de inversión entre otros. El sector eléctrico y su privatización podría ser un primer empujón para revitalizar el mercado de capitales. El rol del gobierno en el mercado de capitales e incluso en el mercado energético debe ser de facilitación, adoptando políticas fiscales sanas, creando entes de regulación y

promoción del mercado de capitales y energético, así como ayudando en la creación de leyes que protejan tanto al inversionista como al empresario, y al usuario final del servicio. El mercado encontrará su camino.

Reducir, Reusar y Reciclar

Los residuos, los desechos, la basura representan un problema de extrema importancia para la protección del ambiente y como un medio de ahorro de divisas. En el 2010 se promulgó la Ley de Gestión Integral de la Basura G.O. No. 6017 extraordinaria del 30 de diciembre 2010. Su objeto es “La presente Ley establece las disposiciones regulatorias para la gestión integral de la basura, con el fin de reducir su generación y garantizar que su recolección, aprovechamiento y disposición final sea realizada en forma sanitaria y ambientalmente segura”. Establece que la gestión integral de los residuos y desechos sólidos comprende las políticas, recursos, acciones, procesos y operaciones que se aplican en todas las fases del manejo. El manejo integral de residuos y desechos sólidos comprende desde la generación de los residuos hasta la disposición final de los desechos. Sigue una corriente mundial con respecto a los residuos y desechos sólidos (RDS) que busca aplicar la política de las tres “R”, entiéndase reducir, reusar y reciclar.

La norma se basa en dos principios básicos para desarrollar su articulado, ellos son progresividad y corresponsabilidad, lo que lleva a articular mecanismos multilaterales para poder cumplir con ella. Desarrollando ampliamente la participación del ciudadano dentro de la política ambiental de la nación. Tanto como poder de veto del ciudadano de un producto porque este no cumple con las tres “R”, conculcando sus derechos ambientales, teniendo acciones administrativas con el ente encargado de la protección del consumidor y pudiendo llegar al Tribunal Supremo de Justicia. El Estado está obligado a realizar control previo, registro y control posterior de los procesos de generativos de RDS, y limitará progresivamente la producción, importación, distribución y comercialización de envases, empaques, envoltorios y recipientes desechables.

Bajo el principio de corresponsabilidad, las empresas o en todo caso los generadores de RDS deben clasificar sus RDS, deben tener programas de reutilización, retorno y reciclado, así como de progresiva disminución de generación de RDS y especialmente de aquellos productos o empaques que no cumplan con las tres “R”. La comunidad debe practicar también las tres “R” e involucrarse en los programas que lo soportan, sin olvidar el control social ejercido sobre los manejadores habituales y prestadores de servicio. Todos los

contaminantes al ambiente y daños provocados a la salud, o fomentar la fabricación de productos con envases, empaques o embalajes retornables, biodegradables, reutilizables o de ciclos de vida largo. Los planes y programas que apoyen los fines dictados en la norma serán susceptibles de recibir incentivos fiscales y financieros, tales como las exoneraciones parciales o totales del pago de impuestos, tasas y contribuciones desde el punto de vista tributario y acceso a créditos preferenciales de entes estatales para financiar estos proyectos o investigaciones. También se contemplan incentivos financieros mediante la banca privada mediante una cartera obligatoria.

La misma norma en su articulado contempla la posibilidad de incentivos municipales y para la exportación de residuos y desechos sólidos considerándolo como una forma de aprovechamiento. Es menester acá comentar que las empresas papeleras compran papel de desecho importado y nacional para su reciclado y conversión en papel nuevo. Sonará seguramente un poco extraño importar “basura” pero esa materia prima, desperdicio para otro, conforma hasta un 20% de la receta de papel tisú (tissue) que es el más fabricado en el país, también se usa para fabricar cartón y algunos tipos de aislante. El costo del manejo de los residuos y desechos sólidos para los municipios representa un componente importante de sus gastos, desde la recolección con camiones hasta su deposición en los basureros. Aplicando la norma y el principio de corresponsabilidad una clasificación previa de los desperdicios por parte de las comunidades o de los ciudadanos bajaría notablemente los costos de su manejo y facilitaría su reúso o reciclado. Los municipios podrían incentivar y promover la clasificación mediante el suministro de contenedores adecuados, programas de concientización e información.

Figura 6. Clasificación de la Basura



Fuente: <https://culturadelas3rs.wordpress.com/la-clasificacion-de-basura> (2020)

Las normas nacionales pueden incluir la identificación de productos con etiquetados “incluye material reciclado”, “100% material reciclado”, “orgánico” entre otros que muestren su apego o apoyo a la economía ecológica y a la economía verde. A nivel municipal preclasificado de los RDS convierte la carga en posible materia prima de otros, con lo que genera un mercado de material reciclado susceptible de generar empleo y tributar al municipio. La rebaja en costos de manejo de la “basura” puede llevarse a financiar otros servicios del municipio.

El desarrollo de productos “orgánicos” puede ir más allá de la siembra sin uso de químicos, herbicidas y productos similares. En el caso de la explotación del turismo como fuente de empleo y palanca de desarrollo económico se pueden desarrollar productos amigables al ambiente como vajillas de concha de coco, cubiertos de bambú, mobiliario de madera nativa o reutilizada. Varios países en el mundo han prohibido el uso de plástico en sus playas y ambientes protegidos, el plástico que flota en el mar es un problema tremendo (Parker, 2018) y los estudios sobre el tema concluyen que su uso debe ser restringido en ambientes costeros. Esta restricción seguramente se extenderá a cualquier espacio protegido terrestre también en tanto el plástico no sea biodegradable.

Conclusiones

La energía es vital para el desarrollo de cualquier economía, sin ella poco puede desarrollarse. La humanidad ha pasado de depender del clima y de tracción a sangre para buscar o producir alimentos a tener energía a pesar de los vaivenes del clima y producir en alimentos casi en cualquier estación, pero a costos muy altos. Venezuela ha sido bendecida por recursos hídricos que permitieron a grandes venezolanos decidirse por explotar la energía hidroeléctrica como columna de nuestro desarrollo. Energía limpia y segura, infortunadamente la visión de país y de desarrollo cambio en el gobierno permitiendo que Gurí y el complejo hidroeléctrico se pusiera en riesgo debido a la explotación minera indiscriminada. Un apagón nacional de varios días en 2019 y una decadente industria petrolera nos enseñan que la energía barata no es un regalo, ni es 100% segura en nuestro país. Ahora en el 2020 se descubre que la gasolina barata parece desaparecer y ser una anécdota del pasado.

Nuestra visión de la energía debe cambiar, no sólo desde el punto de vista de su generación, sino también desde el punto de vista de su uso y de su gerencia, el mercado debe abrirse la competencia permite mejores servicios y lleva a los mejores a manejar el

negocio. Las alternativas eólicas y solares en Venezuela son posibles y viables, no sólo en los estados nombrados previamente sino en muchas partes del país, con posibilidades de entrar en el negocio a pequeños inversionistas o a usuarios con superávits de energía de generación propia.

El flujo de capitales necesario hace imperativo abrir el mercado a capitales extranjeros y la participación de entes multilaterales como el Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo entre otros. Existen diversas industrias y negocios en manos del Estado venezolano que deben ir a manos privadas mediante procesos de privatización.

La industria turística es intensiva en capital humano, amerita el cuidado del ambiente para subsistir en el mediano y largo plazo. La LOEA y la Ley de Gestión Integral de la Basura (LGIB), se relacionan en la promoción de proyectos turísticos de desarrollo endógeno que respeten y resalten la calidad ambiental y sanitaria de sus espacios los cuales podrán ser sujeto de financiamiento mediante LGIB y la LOEA, en tanto los proyectos se ocupen de la preservación de las fuentes de agua dulce y la preservación del ambiente marino contra los riesgos de la contaminación en conjunto con el desarrollo, regulación, promoción y control de la industria turística, en concordancia con el objetivo 14 Vida submarina de los objetivos de desarrollo sostenible.

Según el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo "...la contaminación marina, que proviene en su mayor parte de fuentes terrestres, ha llegado a niveles alarmantes: por cada kilómetro cuadrado de océano hay un promedio de 13.000 trozos de desechos plásticos" (ONU, 2020).

El turismo de espacios acuáticos, comúnmente llamado turismo de "sol y playa" es la modalidad que genera mayores flujos de pasajeros a nivel internacional y nacional con el dilema de la masificación del destino (con los efectos dañinos sobre el medio ambiente debido al agotamiento del hábitat), resulta evidente que la demanda del sitio va directamente asociada a su belleza, limpieza y calidad de servicios lo cual hace vital el necesario cuidado del medio ambiente. Venezuela es un país con una geografía realmente privilegiada. Indudablemente, resulta muy atractivo para todos los amantes de la naturaleza puesto que ofrece, dentro de su territorio, diversas regiones naturales: playas, sabana, selva, desierto e, incluso, picos nevados si no lo creen pregúntele a Valentina.

Referencias

- Asamblea Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas. 2000.
- Asamblea Nacional (2008). Ley Orgánica de los Espacios Acuáticos Decreto N° 6.126, con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica que los Espacios Acuáticos. - Véase N° 5.890 Extraordinario de la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, del 31 de julio de 2008.
- Asamblea Nacional (2016). Decreto con rango, valor y fuerza de ley de reforma parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta. GO: 6210.
- Aristimuño, César (Julio 18, 2020). PIB por habitante será el más bajo en más de 70 años en 2020. <https://www.bancaynegocios.com/pib-por-habitante-sera-el-mas-bajo-en-mas-de-70-anos-en-2020/>
- Georgieva, Kristalina (2020), World Economic Outlook Update, June 2020: A Crisis Like No Other, An Uncertain Recovery. <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020>
- Gurría, Angel (septiembre 14, 2020). Third Ministerial Council Roundtable: Making the Green Recovery Work for Jobs, Income and Growth. <http://www.oecd.org/about/secretary-general/3rd-ministerial-council-roundtable-making-green-recovery-work-for-jobs-income-and-growth-september-2020.htm>
- Hernández Celis, Carlos Eduardo (2006). Regulación tarifaria y cuentas ambientales nacionales. Bogotá, Universidad de Externado.
- Jiménez Herrero, L.M. (2000). Desarrollo Sostenible: transición hacia la coevolución global. Madrid, Edit. Pirámide.
- Naciones Unidas (1992). Convención Marco De Las Naciones Unidas Sobre El Cambio Climático. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2009/6907.pdf>
- Naciones Unidas (2020). Metas para el desarrollo sustentable. <https://www.undp.org/content/undp/es/home/sustainable-development-goals/goal-14-life-below-water.html>
- Parker, Laura (2018), Ahogados en un mar de plástico. https://www.nationalgeographic.com.es/naturaleza/grandes-reportajes/ahogados-mar-plastico_12712

Capítulo X

La factura electrónica en Chile: una alternativa de control fiscal eficaz y disminución de la evasión tributaria para Venezuela

Freddy Antonio Gamarra García

Introducción

La factura electrónica (FE) ha hecho un gran aporte al control fiscal en América Latina en especial a la lucha contra la evasión Tributaria, este esfuerzo global es impulsado por las Administraciones Tributarias de América Latina, todo este esfuerzo para transparentar la fiscalidad tributaria internacional, y en es ese sentido la digitalización de las Administraciones tributarias (AATT) en LATAM; Fue el fruto del esfuerzo innovador de estas Administraciones Tributarias más avanzadas de la región, en especial, las que comenzaron su proceso de modernización durante la década de los 90 bajo el impulso de las ideas propuestas del Consenso de Washington y la influencia del “**reinventing government**” (Osborne y Gaebler, 1993) para la gestión pública, que postulaba un servicio focalizado en la misión y el ciudadano y bajo criterios de eficiencia basados en resultados. El otro factor clave que explica la modernización de las AATT fue el imperativo de mejorar la eficiencia recaudatoria de los gobiernos de la región, para compensar los desequilibrios causados por las crisis financiero y fiscales; producto de la corrupción e inflación.

En sus inicios la factura electrónica (FE) fue concebida como un instrumento de control documental del proceso de facturación, para evitar la omisión de ventas y la inclusión de compras falsas a la contabilidad y su posterior declaración de rentas. fue así como poco a poco se fue extendiendo a otras áreas de control tributario, por ejemplo, la nómina

salarial, mercancías en tránsito, notas de despacho y servicios, como el caso del factoring y finalmente a los honorarios de profesionales. De alguna manera, la FE puede considerarse el inicio del proceso de digitalización de la administración tributaria (AT) moderna en sentido amplio.

La Factura Electrónica puede ser considerada también como un instrumento de la tercera revolución industrial (la computación, el internet y las telecomunicaciones; Schwab, 2016) basada en la generación y difusión de datos. Muy probablemente, la FE será la punta de lanza de avance de la digitalización de otros tributos, como el uso generalizado de la nómina electrónica, y como nuevo instrumento de control del incumplimiento vía análisis de riesgo. Tanto así, que existe evidencia para América Latina que la FE mejora la recaudación. Por ejemplo, en este capítulo se resumen cinco evaluaciones del impacto de la FE, mostrando efectos positivos en la recaudación en los cinco casos estudiados: los resultados muestran un efecto diferencial positivo en el pago y declaraciones de IVA desde su implementación en países con características diferentes tanto en su estructura y momento del ciclo económico como en su legislación y AT (Barreix y Zambrano 2016).

En resumen, la FE vino a cambiar esa relación estado-contribuyentes, en especialmente los del sector privado en general que son los que generan, creando valor agregado, y capital de trabajo con sus actividades de producción de bienes y servicios. y cabe mencionar que el propio sector público resulta también controlado por la Factura Electrónica, ya que al ser un actor más que interviene en las economías latinoamericanas. Por otro lado, la FE permite ofrecer servicios adicionales al contribuyente y así se ha venido alejando un poco del tradicional control fiscal. Por ejemplo, el factoring, el control del tránsito de mercancías o la divulgación de precios de ciertos bienes que constituyen una mejora en el acceso la eficiencia y la claridad de los diferentes mercados, pero paso a ser una gran aliada de las AT en LATAM, para combatir la evasión tributarias y con ella disminuir la evasión de impuestos tanto indirectos como el IVA, como el impuesto a la renta en todos y cada uno de los países de Latinoamérica que lo han adoptado y que han tenido tanto éxito en su aplicación que aún mantiene con mucho éxito y la perfeccionaron haciéndola obligatoria ley; como por ejemplo, Argentina, Brasil, Perú, y recientemente también Colombia. Inequívocamente la FE vendría ayudar al sector público, a mejorar su función reguladora de control fiscal, mejorar los niveles de recaudación tributaria, y asegurar la efectiva competencia en los mercados transparentando el proceso de facturación de los contribuyentes y actores que hagan

La factura electrónica en Chile: una alternativa de control fiscal eficaz y disminución de la evasión tributaria para Venezuela

actividades económicas susceptibles de generar el intercambio de bienes y servicios en el territorio de país.

Evolución de la factura electrónica

El siglo XXI ha sido un fiel testigo de este proceso modernizador que inicia Chile en el año 2003 y que, a mediados de 2017, cuenta con otras experiencias avanzadas en países de la región como Argentina, Brasil, México, Perú y Uruguay, y Colombia en 2020. Y Existen proyectos de Facturación Electrónica en proceso en varios países de la región, entre ellos, Costa Rica, Guatemala, Panamá y Paraguay, y se ha manifestado la intención de desarrollar sistema similar en El Salvador, Honduras, y la República Dominicana Inclusive, algunos países del sudeste asiático, en particular Corea del Sur, está considerando el establecimiento de la Factura Electrónica fiscal. En tanto que, en varios países de la Unión Europea existe desde principios del año 2000 la facturación electrónica en el sector privado como Alemania, Austria, Francia y el Reino Unido. En algunos otros países europeos están en proceso de implementar el uso de la Factura Electrónica solo para las transacciones con el sector público, en particular, un ejemplo de estos países es Dinamarca donde es obligatoria desde el 2005, Finlandia e Italia también obligará el uso de factura electrónica para las operaciones B2B (Business to Business) a partir de 2019. Por su parte, existen proyectos en países africanos como Kenia y Angola, ambos miembros del CIAT. (Barreix y Zambrano 2016).

¿Qué es la factura electrónica?

El significado en términos simple de lo que se entiende por factura electrónica FE viene dado por su propio nombre. Es una factura que existe en archivo electrónicamente y que cumple, en todas las formalidades de ley y para todos los actores tanto emisor como receptor, cumple los mismos propósitos que una factura física en papel, así como también para los terceros interesados; dicho de otra forma, es un documento que registra operaciones comerciales de una entidad en forma electrónica, cumpliendo los principios de autenticidad, integridad, oportunidad y legalidad en todas las situaciones que aplique y para todos los actores del proceso por igual, en los ámbitos comercial, civil, mercantil, financiero, logístico y tributario. En tal sentido la característica de ser electrónica supone condiciones propias de documentos digitales. Es decir que los documentos pueden ser almacenados y transmitidos por medios electrónicos, que no existen diferencias entre

originales y copias, ya que son idénticas, y que existe un conjunto de reglas y procesos definidos que permiten identificar su estructura de data lo suficiente como la documentación de una transacción.

Existencia de formatos estándar de la factura electrónica

Cada país a través de su jurisdicción tributaria define un único formato para ser utilizado por todos sus contribuyentes emisores, cuya estructura está regulada por la Administración Tributaria de país. Esta característica es fundamental ya que, dentro del territorio nacional, viabiliza que todos los contribuyentes puedan emitir y recibir facturas con el mismo formato y bajo el mismo modelo o prototipo; esto evita que el documento electrónico sea viable solo para grupos pequeños de contribuyentes, o que grupos de contribuyentes impongan formatos a los demás usuarios del sistema.

El documento factura electrónica, debe ser firmado digitalmente

Las Facturas Electrónicas, son firmadas y autenticadas digitalmente para precisar la autoría y exclusividad del documento, y se impida el rechazo del mismo por parte del emisor. Asimismo, incorporan mecanismos que garantizan, para todos los fines prácticos, que el contenido del documento es íntegro y que no presenta alteraciones después del proceso de firma. Esta seguridad se ha logrado a través de la firma digital del documento electrónico soportado por una plataforma PKI, soportada por la autoridad nacional de certificación o la propia Administración Tributaria. La aplicación de las capacidades criptográficas asociadas al uso de certificados digitales permite además que el contenido de los documentos esté cifrado durante la transmisión de los mismos, a través de Internet, a la AT.

Uso de la factura electrónica, caso Chile

Desde hace unos años se encuentra dando pasos para introducir el concepto de Gobierno Electrónico en el País, pionero de esta tarea es el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), el cual dio su primer paso con la introducción de las declaraciones de impuestos electrónicas a través de Internet y actualmente ya instaurado el modelo de facturación electrónica en el que los usuarios podrán generar, transmitir y almacenar en forma electrónica sus documentos tributarios,

La factura electrónica en Chile: una alternativa de control fiscal eficaz y disminución de la evasión tributaria para Venezuela

autenticados con firma digital tales como facturas, notas de crédito, notas de débito, guías de despacho y libros.

El SII entre las ventajas que persigue están principalmente la llegada oportuna de los documentos con la mayor seguridad de los mismos, ejercer control fiscal y eliminar la evasión tributaria, llegando a alcanzar con la adopción de la FE desde el año 2003, ejercer un control al detalle de lo que cada usuario hace o deja de hacer y de esta manera disminuir la falsificación de Documentos Financieros y contables como la factura. En este capítulo conoceremos el beneficio real percibido por el estado chileno, los contribuyentes y la Administración Tributaria con el Uso de las Facturación Electrónica.

Chile para lograr un gobierno electrónico que todos los contribuyentes emitieran electrónicamente sus documentos tributarios (DTE), tuvo el congreso aprobar la ley 20.727 publicada Enero año 2014, que obliga gradualmente al uso e implementación de facturas electrónicas por parte de contribuyentes de Pymes, medianas y grandes empresas logrando incorporar al 100% de los establecimientos industriales, comerciales y de servicios civiles, mercantiles y financieros; incluyendo a las personas naturales cuando emiten Boletas Electrónicas (BE) por concepto de Honorarios Profesionales.

La FE es uno de los proyectos centrales en el ámbito de simplificación tributaria de la Agenda Pro Crecimiento que el Gobierno Chile puso en marcha desde la aprobación de la Ley 20.727 publicada enero año 2014, con la cual viene impulsando con organizaciones empresariales gremiales, y desde luego después de su exitosa puesta en marcha en 2014, el Servicio de Impuestos Internos SII se encuentra muy comprometido en masificar el uso de la factura electrónica. Otras medidas incluidas en la agenda tecnológica del Gobierno son la masificación del uso de la firma electrónica para el desarrollo del comercio electrónico por Internet, la facilitación de transacciones electrónicas entre empresas y el Estado y el desarrollo de los medios de pago vía Internet. En todos estos proyectos el SII es el organismo rector, y se encarga de impulsar las iniciativas para concretarlos y sin duda se fortalecieron fuertemente con la masificación de la Factura Electrónica.

Funcionamiento de la factura electrónica en Chile

En el modelo de facturación electrónica los contribuyentes deberán estar inscritos en el SII como emisores de documentos tributarios electrónicos, lo cual no los obligará a emitir

todos sus documentos en forma electrónica pero sí a recibir documentos electrónicos de otros emisores. Estos contribuyentes registrados podrán solicitar la autorización de sus folios de facturas a través del portal Web del SII, con los cuales podrán emitir sus documentos tributarios electrónicos, y deberán almacenar solamente en formato electrónico html eximiéndose de la obligación de conservarlos en papel para posibles inspecciones del SII, dado que como esos DTE, se emiten dentro del portal Web del Servicio de Impuestos Internos SII, pues no se hace necesario que los contribuyentes impriman y guarden sus DTE para mostrárselos al SII, en caso de Fiscalizaciones tributarias, porque ese DTE ya está registrado en el servidor del Servicio de Impuestos Internos y portando solo necesita conocer el Registro Único Tributario (RUT) para conocer la situación tributaria de cada contribuyente que emitió esa FE cualquier Documento Electrónico de los aprobados por el mencionado organismo.

Por lo tanto, los documentos tributarios electrónicos emitidos por cualesquiera contribuyente o empresa, solo deberán enviar a través de Internet y al receptor ya sea de forma manual o electrónica, utilizando el medio que corresponda, si el receptor es manual se le deberá enviar la representación en papel del documento electrónico emitido.

Es por ello que un documento tributario electrónico se considerará válido si éste es generado en el portal Web del SII o según las especificaciones del SII en caso que haya sido emitido en un sistema Autorizado por el SII previamente. El mencionado DTE debe contener una firma digital para garantizar la integridad del documento y la autenticidad del emisor y el firmante. Adicionalmente la representación impresa del documento deberá contener un timbre electrónico el que se imprimirá en un código de barras bidimensional y se obtendrá a través de un mecanismo de seguridad especificado por el SII, este timbre permitirá verificar en cualquier momento la validez de un documento tributario electrónico impreso.

Tipos de documentos electrónicos establecidos por la ley de Chile

- a) **Documento Electrónico (DE):** Es un documento cuyo soporte material es algún tipo de dispositivo electrónico o magnético, y su contenido está codificado mediante algún tipo de código digital, que puede ser leído, interpretado, o reproducido, mediante el auxilio de detectores de magnetización (Código de barras).

La factura electrónica en Chile: una alternativa de control fiscal eficaz y disminución de la evasión tributaria para Venezuela

- b) **Documento Tributario Electrónico (DTE):** Es un documento generado y firmado electrónicamente por un emisor electrónico, que produce efectos tributarios y cuyo formato está establecido en la Ley de aplicación por porte del el SII.
- c) **Factura Electrónica (FE):** Es una representación informática de un documento tributario, generado electrónicamente y que reemplaza al documento emitido en papel. Una Factura Electrónica permite, al mismo tiempo, dar validez tributaria a operaciones comerciales, industriales o de servicios efectuadas a través de documentos generados y soportados electrónicamente.
- d) **Nota de Crédito Electrónica (NCE):** Es el documento que se emite a través del Sistema de Emisión Electrónica (SEE) para modificar un comprobante de pago electrónica, emitido con anterioridad, por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones u otros conceptos que disminuya el monto de la FE emitida.
- e) **Nota de Débito Electrónica (NDE):** Es el documento que se emite a través del Sistema de Emisión Electrónica (SEE) para modificar una factura electrónica, emitida con anterioridad, para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la FE, tales como intereses por mora u otro concepto que implique un aumento en el valor de venta de la factura electrónica.
- f) **Usuario:** Persona natural o jurídica sobre la cual que recae la obligación de la emisión del Documento Tributario Electrónico y cálculo del impuesto o tributo a pagar.
- g) **Certificado Digital (CD):** Es un instrumento de identificación que entrega seguridad, autenticidad y confianza en las transacciones electrónicas. y permite a los usuarios interactuar de manera segura y privada en el portal Web del SII.
- h) **Firma Electrónica (FE):** Es un sustituto digital de la firma hológrafa que está constituido por un conjunto de caracteres que acompañan a un documento tributario electrónico. Que se origina a través de un documento y que permite verificar con certeza la identidad del emisor electrónico, mantener la integridad del documento tributario electrónico e impedir al emisor electrónico desconocer su autoría o repudiarla.
- i) **Emisor Electrónico (EE):** Es el usuario autorizado por el SII, para generar documentos tributarios electrónicos.
- j) **Timbre electrónico (TE):** Es un conjunto de caracteres, que cumple la función de validar la representación impresa de un documento tributario electrónico y que permite verificar:

- j.1. Que el número con que se generó el documento tributario electrónico ha sido autorizado por el SII.
- j.2. Que los datos principales del DTE no han sido alterados.
- j.3. Que el DTE fue efectivamente generado por el emisor electrónico correspondiente

Beneficios de la facturación electrónica

El sistema de factura electrónica posee un alto grado de automatización en el envío de los documentos tributarios electrónicos al SII cuando las FE es emitida desde software privados previamente autorizados a grandes empresas por el mismo SII en caso que no deseen emitir sus DTE en el portal Web del SII; simplificando la operación para los contribuyentes, entre los cuales se pueden señalar los siguientes:

1. Disminución de los costos de operación.
2. Reducción de costos en el proceso de facturación, al evitar el trámite de timbraje de documentos en el SII y su almacenaje físico.
3. Menores costos relacionados al envío y recepción de facturas.
4. Agilización de los procesos de facturación y pago, obteniendo mayor liquidez.
5. Aumento de la productividad de la empresa; ya que por una parte aumenta la capacidad de facturación, y por la otra, se simplifican los controles, al facilitar los procesos de recepción de productos, actualización y control de inventarios.
6. Facilita el cumplimiento tributario.
7. Facilita la cesión de las Facturas Electrónicas (factoring), ya que la operación se realiza electrónicamente y el costo de la notificación de la cesión, vía registro público, es radicalmente menor.
8. Propuesta de Pago de Impuesto IVA dentro los primeros los días 20 de cada mes, por parte del SII, lo que facilita el cumplimiento de los deberes formales de declaración.
9. Pagos en línea de las propuestas de pago de impuestos emitidas por SII.
10. Disminución de los riesgos de fraude, al impedir el uso de facturas falsas
11. Reducción de los errores en el proceso de facturación.
12. Mejora en la calidad del servicio a clientes Funcionalidad fácil y simple de usar.

Si la facturación de una empresa pasa de realizarse de forma manual a efectuarse a través de un sistema de facturación electrónica ya sea privado o gratuito como el que

La factura electrónica en Chile: una alternativa de control fiscal eficaz y disminución de la evasión tributaria para Venezuela

ofrece el SII de Chile, pues dependiendo del tipo de organización y del tamaño de la misma, estoy seguro se obtendrán beneficios significativos en cuanto al tiempo de preparación y generación de las FE, así como la disminución en el costo de emisión y recepción de las mismas. Puesto que el conocimiento del sistema electrónico para facturar es de fácil acceso y operatividad como el que ofrece la Administración Tributaria de Chile; lo que conlleva que aquellos contribuyentes que lo utilizan lo hagan de forma gratuita regular y continua, dado que es de fácil uso que en cuatro (4) horas un usuario puede tener dominio pleno para facturar sus ventas de mercancías y/o servicios de forma correcta con todas las formalidades que exige la Ley y la Administración Tributaria.

Es por ello que Incorporar la facturación electrónica a una organización empresarial se grande mediana pequeña o MicroPyme, representa que quienes mayormente tendrán interacción con estos sistemas serán los contadores y contribuyentes de estas empresas, convirtiendo dicho sistema en un medio permanente de emisión de facturas, lo que es percibido como un sistema de mejoras que en su conjunto conllevan a los siguientes ahorros y beneficios:

- 1. Costos de Facturación:** Los costos de facturación, efectivamente disminuyen por cuanto es gratuito e ilimitados, haciendo que las empresas obtengan mejoras en sus utilidades y por ende, realizar inversiones en otras áreas de negocios que le permitan un crecimiento potencial dentro del mercado en el cual se encuentra operando.
- 2. Tiempos:** la Administración Tributaria al facilitar su conectividad y operatividad con una robusta plataforma electrónica de internet estable, se logra una disminución de los tiempos de comunicación que pudiese existir con el cliente, haciendo más efectivos los plazos de respuestas tanto de pagos, condiciones de las transacciones y el detalle de los productos transados.
- 3. Flujo de Caja:** Al acortarse los tiempos de las transacciones; El retorno del dinero por las ventas o servicios facturados electrónicamente de los contribuyentes se generan más rápidos al contener toda la información en línea desde el sistema gratuito de facturación hacia el contribuyente o usuario de la facturación electrónica.
- 4. Transparencia Fiscal:** Se aumenta transparencia al momento de ser fiscalizados por la Administración Tributaria, otorgando una facilidad para su revisión y declaraciones fidedignas de cero errores disminuyendo los costos por sanciones a la empresa, ya que sus registros no presentas omisiones contables o extravió de documentos fiscales.

5. Modernización: El sistema de facturación electrónica, al tratarse de un sistema nuevo y que opera con tecnología computacional encriptada hace que la organización esté a la vanguardia en sus procesos administrativos tecnológicos de manera segura; Al usar plataformas virtuales para optimizar y agilizar sus facturas de ventas y cobranzas.

6. Eliminación de llevar libro de compras y ventas: Con el Uso por parte de los contribuyentes del servicio Gratuito de Facturación Electrónico de la Administración Tributaria, Ya no será obligatorio llevar libros de compras y de ventas dentro de la empresa, porque podrán acceder a un Registro de sus Compras y sus Ventas construido electrónicamente por la Administración Tributaria y a partir de la misma información elaborar su declaración de IVA de Rentas.

7. Propuesta de Declaración de IVA: El Formulario de declaración de Impuesto mensual del IVA (F29) se confecciona con los antecedentes de las compras y las ventas del contribuyente registrados en las bases de datos de la Administración Tributaria (SII), fundamentalmente con la información disponible de los documentos tributarios electrónicos emitidos y recibidos por el contribuyente en el periodo mensual.

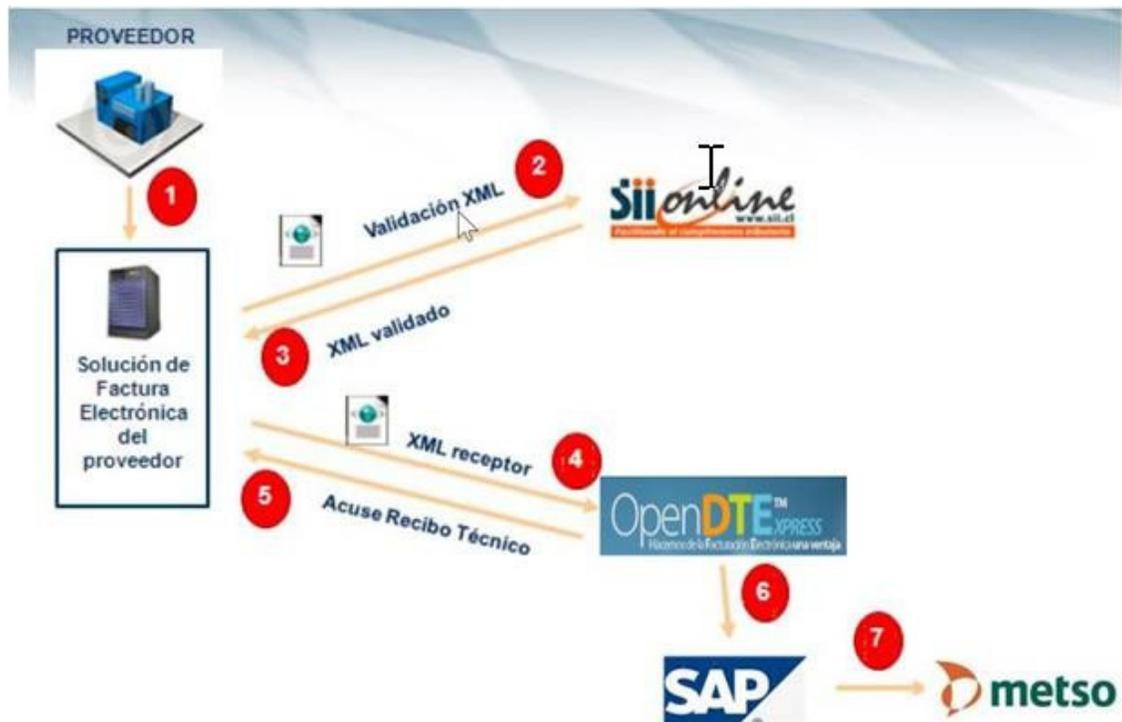
8. Propuesta de declaración de rentas: La Administración Tributaria elabora esta propuesta de declaración de rentas para personas jurídicas y personas naturales en un formulario (F22) tomando información para elaborarla; Los registros de compra y ventas de todo el año del contribuyente, conciliando todos los ingresos declarados en la Propuesta de declaración de IVA mensual, y aplicando automáticamente las deducciones de anticipo de impuestos pagados y las rebajas fiscales a los que tiene derecho el contribuyente según sus registros declarados en el perfil tributario del contribuyente.

El objetivo de implementar este sistema de FE en el país, es que desde donde el contribuyente se encuentre, ya sea su hogar u oficina o lugar conveniente; pueda entrar al sistema operativo de FE y efectúe sus declaraciones, simplificando los procesos y ahorros de tiempo, movilización, entre otras incomodidades, que genera el tener que asistir personalmente a las oficinas del Servicio de Impuestos de la Administración Tributaria o bancos a cancelar, dado que el sistema está en conectividad con los bancos recaudadores y puede el contribuyente pagar en línea los impuestos liquidados, ya sea de IVA o Rentas.

Flujograma de envío de DTEs METSO

La empresa Metso para poder recepcionar los documentos tributarios electrónicos de sus proveedores y/o contratistas en forma correcta, estos deben pasar un proceso transaccional donde participan diferentes interfaces. Para tener una noción clara por donde transitan los documentos tributarios electrónicos, se entrega en el presente documento un diagrama con el flujo de recepción y su descripción:

Figura 2. Sistema de factura electrónica, Empresa Metso. Chile 2015



Fuente: Empresa Metso. Chile 2015

Descripción:

1. Proveedor genera un documento tributario electrónico (DTE) a través de su solución de factura electrónica.
2. La solución de factura electrónica del proveedor envía el documento en formato XML a SII para su validación.
3. EL SII valida y envía respuesta (acuse de recibo y aceptación) del XML a la solución de factura electrónica del proveedor.

Referencias

- Barreix A, y Zambrano R. (2018). La Factura Electrónica en América Latina: proceso y desafíos. IDB (Inter-American Development Bank). NY; y CIAT (Inter-American center of Tax administration) Panamá.
- Villalón, V. (2018). “*Propuesta prellenada de IVA en Chile*”. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Blog disponible en: <https://www.ciat.org/pre-filled-vat-form-in-chile/>
- Leal T, y Navea P (2016). Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile; CET, Chile
- Ruiz k; (2014). “Factura Electrónica: Percepción del beneficio desde el punto de vista de los contadores”, Tesis de Grado, Universidad del Bío Bío, Chile. Disponible en: http://www.sii.cl/factura_electronica/camara_comercio.pdf
- Osborne, D. y T. Gaebler (1993). “*Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector*”. Plume/Penguin books.
- Manual de Facturación Electrónica (2015). Empresa Metso Chile PA. Disponible en: www.metso.com

Capítulo XI

Gastos reembolsables. Aspectos tributarios y contables post pandemia

Elio Amílcar Farfán Torrelles

Introducción

La dinámica diaria de las empresas y de las organizaciones en general es, paradójicamente, simple y compleja. Deben armonizarse grandes planes a largo plazo con pequeñas tareas del día a día. Para ello es necesario establecer un sistema de control interno eficiente, robusto, pero flexible también. En el eje de todo este proceso se encuentra el control del efectivo y los activos en general de la entidad. Uno de estos mecanismos de control de la administración es el manejo de los ***gastos reembolsables***, los cuales dentro de la administración de fondos o dinero disponible presentan dos acepciones, una de ellas se refiere a los pagos a terceros que, en nombre de la entidad, realiza un empleado o un comisionista y la otra son aquellos préstamos que, por lo general, los organismos multilaterales y gobiernos otorgan a países o comunidades, préstamos estos que no serán “repagados” por los beneficiarios. Estas dos formas de *gastos reembolsables* serán el centro de análisis de las siguientes líneas de este texto, en un entorno de post pandemia del COVID-19.

El método de trabajo se basó en la recopilación de la información pertinente y la revisión de alguna literatura relacionada, lo que permitió estructurar ejemplos gráficos para mejorar la explicación del asunto. Lo anterior sirvió de base para desarrollar temas como la definición, el funcionamiento del proceso, las modalidades más destacadas, algunas causas y características de la erogación, los agentes aduanales como ejemplo de comisionistas, el basamento legal desde la perspectiva de los Códigos Civil y de Comercio venezolanos, el tratamiento fiscal de los Gastos Reembolsables, así como el tratamiento contable. El

objetivo principal es definir el proceso administrativo y de control interno que significa el uso y manejo de los **gastos reembolsables** en sus dos acepciones. Finalmente, se exponen las conclusiones del texto.

Gastos Reembolsables

Se denominan **Gastos Reembolsables** a todos aquellos costos y gastos que una organización o empresa, denominada mandante, cancela (paga) a proveedores de bienes y prestadores de servicios a través de un empleado interno, comisionista, agente o intermediario llamado mandatario.

Funcionamiento del proceso

Esta figura administrativa implica un acuerdo, entre empresa y comisionista, es decir, entre mandante y mandatario, y representa un contrato, cuyas cláusulas son aceptadas por las partes y puede ser escrito o verbal. Con respecto a los empleados de la propia empresa son órdenes directas, que el trabajador debe cumplir, de acuerdo a una normativa existente o instrucción específicas recibidas de los mandos superiores.

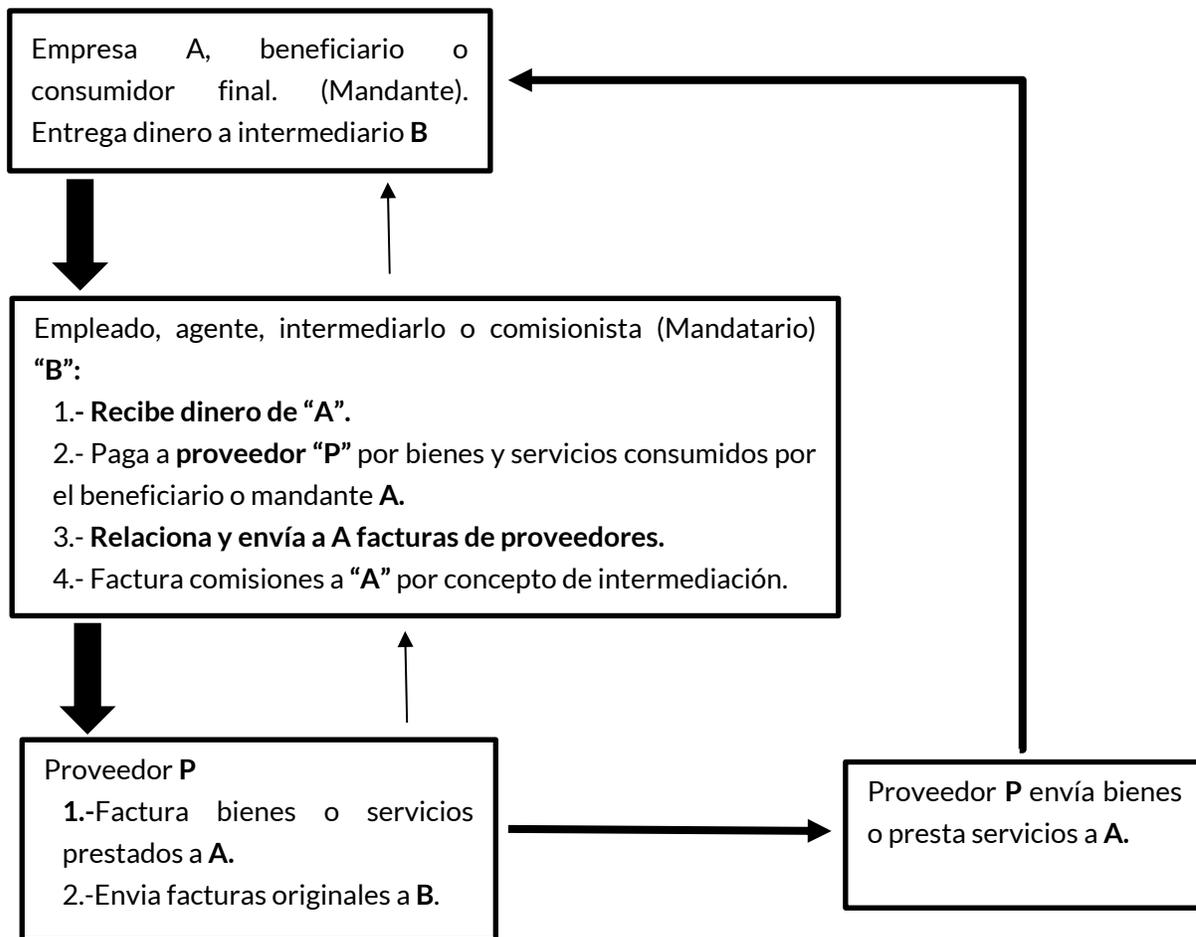
En general, los pagos pueden efectuarse con fondos propios del empleado, comisionista o mandatario, que luego serán *repagados* o bien pueden ser pagados con dineros provenientes directamente de la empresa mandante. En estas modalidades el empleado o comisionista deberá cancelar a los proveedores el importe de los materiales, materias primas, bienes o servicios que la empresa mandante ordenó pagar en su nombre. Es importante resaltar que, en este proceso, la empresa mandante es el beneficiario o consumidor final de los bienes y servicios relacionados con estos **gastos reembolsables**.

Un punto importante a resaltar es que estos **gastos reembolsables** lo son para el empleado o para el comisionista o mandatario, por lo que debe recibir el importe de tales pagos. Lo anterior revela que la naturaleza de las operaciones es diferente para cada entidad participante del contrato de **gastos reembolsables**.

Una vez materializado el mandato por los servicios prestados, al cancelar los **gastos reembolsables** a los proveedores, el comisionista o mandatario deberá recibir una comisión como contraprestación por la labor ejecutada. Sin embargo, para el caso de los empleados no opera de la misma manera ya que en su condición de “trabajo bajo relación de

dependencia” estas actividades, por lo general, se encuentran dentro del ámbito de sus funciones. Para cada entidad involucrada en un proceso de pagos bajo el esquema de **gastos reembolsable** existe una específica situación fiscal y contable, diferentes entre ellas, además generan flujos de fondos, de materiales, bienes y servicios, así como de información y documentación entre mandante, mandatario y proveedores. En la figura 1 se muestra un diagrama general del proceso relacionado con los **gastos reembolsables**.

Figura 1. Proceso general de los gastos reembolsables.



Leyendas:



Fuente: Elaboración propia

Modalidades

Las formas más comunes de los gastos reembolsables son:

1. Pago a terceros a través de comisionistas o empleados.
2. Pagos que los empleados denominados *activadores de compra* realizan en nombre de la empresa o mandante, en procura de insumos generales e incluso materias primas.
3. Gastos de pasajes aéreos, hoteles y comida en ocasión de viajes de trabajo
4. Repagos que las empresas de seguros realizan a los beneficiarios por gastos cancelados a instituciones de salud.

Causas de la erogación

1. Compra de bienes muebles o inmuebles.
2. Pago y contratación de servicios.
3. Pago de comisiones, tasas, impuestos, peajes y similares.

Naturaleza de los *gastos reembolsable*

Pueden ser comisiones, honorarios, tasas, impuestos, fletes, acarreos, gastos de hotel, publicidad, etc. Todos estos gastos son, en sí mismos, gravables del IVA, deducibles del ISLR y susceptibles de aplicárseles retenciones del IVA e ISLR, salvo las tasas, peajes o impuestos. Ninguna herramienta administrativa o de control privado, como lo es la figura de los *gastos reembolsables* (del sujeto pasivo), los puede convertir en exentos, exonerados o no sujetos al IVA o a retención.

Los agentes aduanales: un ejemplo ilustrativo

Existen muchas causas para utilizar los *gastos reembolsables*. Una muy común es la de la contratación de un agente aduanal. Cuando una empresa necesita, dentro de sus operaciones, importar o exportar mercadería debe, obligada por la ley, contratar a un agente aduanal, debido a que en el área de resguardo aduanal solo está permitida la presencia de dichos agentes. Entonces, entre la empresa y el agente aduanal, se celebra un contrato de representación ante el fuero aduanal, convirtiéndose la empresa en el mandante, mientras que el comisionista vendría a ser el agente aduanal. En nombre de la empresa mandante, el agente aduanal debe pagar los aranceles, IVA, si lo hubiere, tasas,

acarreos, impuestos municipales y caletas correspondientes a las importaciones o exportaciones que la empresa mandante requiera como parte de sus operaciones. Todas las facturas y documentos relacionados, emitidos por cada uno de los gastos y servicios en que se incurran para nacionalizar o exportar los productos, deben estar a nombre de la empresa mandante, incluida la factura que debe emitir el agente aduanal por concepto de servicios aduanales prestados. Todos estos gastos y documentos se envían a la empresa mandante, conjuntamente de la mercancía liberada, si es una importación, a la empresa mandante, la cual hará su “liquidación de importación”. De ser una exportación, el procedimiento es igual, aunque, para finiquitar el procedimiento se debe esperar la información del cliente.

Características de la erogación

El proceso que implican los pagos de **gastos reembolsables** puede analizarse desde la perspectiva de tres posiciones diferentes pero que confluyen en este tipo de operaciones. Es así como se podrán estudiar desde el punto de vista de la empresa mandante, desde la óptica del empleado o comisionista, llamado mandatario y desde la visión y de los proveedores quienes recibirán el pago final por los bienes y servicios involucrados como contraprestación por las mercancías entregadas y los servicios prestado.

Para la empresa o mandante

Para la empresa o mandante estos pagos por **gastos reembolsables** constituyen egresos que será retribuidos con la adquisición de insumos, materias primas y servicios necesarios para el giro normal de la compañía u organización.

Por lo general, representan montos pequeños del total de las operaciones de la entidad. Las facturas relacionadas con estas erogaciones deberán estar a nombre de la empresa o mandante, ya que forman parte de su estructura de costos y gastos y es el consumidor final de tales gastos reembolsables. Dichas facturas deberán contener todos los elementos formales y materiales que obligan a ello las leyes tributarias, es decir, si son actividades u operaciones que se encuentran sujetas a la Ley del IVA, y sus diferentes reglamentos y providencias, así como a la Ley de I.S.L.R. y el Reglamento de Retenciones de I.S.L.R.

Desde la perspectiva del comisionista y los empleados

El dinero que ingresa a sus cuentas bancarias no puede ser considerado como un ingreso por venta o por prestaciones de servicios, ya que estos fondos serán usados en la cancelación de bienes y servicios destinados a la empresa o mandante. Solo la comisión por servicios prestados será considerada como un ingreso real del comisionista. Entonces, solo por este concepto el comisionista deberá emitir una factura a nombre de la empresa o mandante. Estas comisiones no están exentas del IVA ni del ISLR y sus retenciones deben ser aplicadas, acatando la normativa legal, por lo que siempre, al momento de ser facturadas, debe relejarse (cobrarse) el IVA en el cuerpo de la factura que se emita.

Con referencia a las facturas que el comisionista obtuvo de los proveedores, estas deben ser devueltas a la empresa o mandante, con una relación donde se verifiquen los detalles correspondientes, ya que todos estos documentos fueron emitidos, o deben ser emitidos, a nombre de la empresa o mandante.

Para los efectos del empleado, por los pagos por bienes o servicios que haga a nombre de su empleador, empresa o mandante, el dinero recibido no conforma, en ningún caso, sueldo o salario y, por lo tanto, no implicarán los beneficios que tales remuneraciones generan. Las facturas recabadas por el empleado de los proveedores a quienes se les efectuaron pagos a nombre de la empresa o mandante deberán cumplir con las mismas condiciones y requisitos establecidas para los comisionistas.

El proveedor

Desde la dinámica del proveedor **los gastos reembolsables** como proceso administrativo son casi imperceptible, ya que ellos deben emitir la factura correspondiente a los bienes o servicios que venden a nombre de la empresa mandante o beneficiaria final.

Basamento legal

El mandato, entre beneficiario y agente o intermediario, como modelo, se encuentra regido por los artículos 1.684, 1.685, 1.686, 1.687, 1.688, 1.689, 1.690 y 1.691 del Código Civil venezolano, al igual que los artículos del 107 al 132 y del 376 al 407 sobre **el Contrato de Comisionista** del Código de Comercio de Venezuela.

Es de hacer notar que en ningún caso la normativa ejusdem menciona a los **gastos reembolsables** como figura o concepto jurídico, ya sea en el ámbito civil, mercantil o comercial. Tan solo el artículo 23 de la Ley del IVA menciona un “reembolso” sin especificar algún detalle sobre la figura de **gastos reembolsables**.

Tratamiento fiscal de los gastos reembolsables

¿Qué sucede con estos impuestos y qué dicen las leyes y reglamentos respectivos?

Las leyes a considerar serían la Ley del IVA de 2014 y el Reglamento 1.808 en Materia de Retenciones de ISLR de 1997.

- a) Es importante señalar que los únicos entes que pueden crear o suprimir tributos son la Asamblea Nacional, pudiendo establecer exenciones del IVA y del ISLR y el Ejecutivo Nacional, el cual puede establecer exoneraciones a los tributos.
- b) Para que un gasto cualquiera sea deducible del ISLR este debe cumplir con todos los requisitos establecidos en la ley del IVA, tanto formales como materiales.
- c) El artículo 23 de la Ley del IVA vigente dice que: “...para determinar la base imponible correspondiente a cada período de imposición, deberán computarse todos los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio convenido para la operación gravada, cualesquiera que ellos sean y, en especial, los siguientes:

1. Los ajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores de cualquier clase pactados antes o al celebrarse la convención o contrato; las comisiones; los intereses correspondientes, si fuere el caso; y otras contraprestaciones accesorias semejantes; gastos de toda clase o su reembolso, **excepto cuando se trate de sumas pagadas por cuenta del comprador o receptor del servicio**, en virtud de mandato de éste...”

Comentario:

la norma expresa que **el reembolso** por cuenta de terceros **no deberá computarse en adición al precio convenido** para la operación gravada, por el agente o comisionista, ***lo que no significa que los reembolsos no están sujetos a la ley del IVA y del ISLR, así como a las retenciones que deban aplicarse.***

2. El valor de los bienes muebles y servicios accesorios a la operación, tales como embalajes, fletes, gastos de transporte, de limpieza, de seguro, de garantía,

Gastos reembolsables. Aspectos tributarios y contables post pandemia

colocación y mantenimiento, cuando no constituyan una prestación de servicio independiente, en cuyo caso se gravará esta última en forma separada".

Comentario:

Es decir, los bienes muebles y servicios accesorios a la operación deben imputarse a la base imponible del comisionista, pero si estos bienes muebles y servicios accesorios a la operación son prestaciones de servicios independientes, entonces el IVA debe calcularse de forma separada a la operación del comisionista o agente o mandatario. Es decir, la factura del proveedor debe incluir el IVA.

Tratamiento contable de los gastos reembolsables

Seguidamente se presentan una serie de sugerencias contables para el registro de las transacciones en cada punto del proceso de gastos reembolsables, en cada entidad que interviene en mecanismo de **gastos reembolsables**. Para la empresa o mandante, la salida de fondos podría tener el siguiente tratamiento:

Anticipo por gastos reembolsables (débito)
Banco (crédito)

Con el objeto de registrar la salida de fondos para el pago de los gastos reembolsables. Una vez cumplida toda la operación, el registro podría ser de la siguiente forma:

Inventario o gasto (débito)
Anticipo por gastos reembolsables (crédito)

Para registrar los costos o gastos pagados por el empleado o comisionista (mandatario) y cancelar el anticipo otorgado correspondiente. En la contabilidad del comisionista el registro sería de la siguiente forma:

Banco (débito)
Ingreso por gastos reembolsables (crédito)

Para registrar el ingreso a las cuentas bancarias del comisionista de los dineros recibidos de la empresa o mandante. Luego, una vez hechos los pagos correspondientes, se tendría que:

Ingreso por gastos reembolsables (débito)
Banco (crédito)

Para registrar los pagos hechos a los proveedores en virtud del mandato de la empresa y cancelar el *Ingreso por gastos reembolsables*. La contabilidad del proveedor es simplemente registrar el ingreso a banco por ventas de bienes o prestaciones de servicios, quedando de la siguiente forma:

Banco (débito)
Ventas (crédito)

Los gastos reembolsables en un contexto de post pandemia

Aunque, en el momento de desarrollar el presente texto, aun la humanidad entera se encuentra en plena pandemia y cuarentena por el COVID-19 y estamos todavía lejos de una solución a este problema viral de salud pública, por lo que es prematuro hablar de post pandemia, el siguiente párrafo aborda el tema de los gastos reembolsables post pandemia, en un ejercicio anticipado de una vuelta a “la normalidad”.

Como en párrafos anteriores se dividirán los ***gastos reembolsables*** en dos categorías a saber: 1) como figura administrativa para el control de fondos entregados a terceros y 2) como préstamos otorgados por los organismos multilaterales a los países y comunidades vulnerables que no requieren de repago o devolución de los fondos recibidos.

Es poca la afectación que ha ocurrido durante la cuarentena con respecto a los ***gastos reembolsables*** como proceso administrativo. Los cambios más importantes que se muestran son los referentes al volumen de las transacciones por la simplificación de muchos procesos, lo que ha llevado a la empresa mandante a realizar estos pagos, prescindiendo del comisionista. Sin embargo, las tareas que anteriormente eran encomendadas a terceros, actualmente son desempeñadas por empleados internos de las organizaciones, lo que abarata los costos, pero requiere una mayor supervisión sobre los empleados encargados de cumplir estas tareas, para el control de los fondos y los inventarios asociados a los ***gastos reembolsables***, aplicando los criterios expuestos para la modalidad de empleados. En la post pandemia se espera un repunte en la actividad económica, lo cual redundará en un incremento del uso de esta figura administrativa y, por lo tanto, de los servicios del comisionista.

Desde la perspectiva de los organismos multilaterales, los gobiernos y las grandes empresas los préstamos otorgados a los países pobres y a las comunidades más

vulnerables, el análisis debe abarcar el antes, el durante y el después de la pandemia del COVID-19. Antes de marzo de 2020 los desembolsos de fondos eran asignados, en la mayoría de los casos, siguiendo una normativa que garantizara el repago de los mismos. Al inicio de la pandemia, luego de los decretos de cuarentena de marzo 2020, los líderes mundiales, políticos y económicos, coincidieron en que debía dársele ayuda a los países más pobres y a aquellos sectores de la población que había visto decrecer sus ingresos en un tiempo sumamente corto. Esto generó una serie de decisiones que involucraron emisión de deuda de forma masiva y que en muchos casos esta no sería recuperada. En un contexto de baja actividad económica, entendida globalmente, y con fuertes presiones del repago de pasivos, la humanidad se encuentra a las puertas de una pandemia inflacionaria, sobre todo en las regiones de los países emergentes y en vías de desarrollo. Es por ello que el periodo post pandemia será una época de fuertes restricciones económicas que afectaran a la población en general, sobre todo a los trabajadores y a la clase media.

Conclusiones

Una de las primeras impresiones que se captan al inicio del estudio de los **gastos reembolsables** es que existe poca literatura al respecto, que sirva de apoyo para futuros análisis. De igual forma en los textos contables y tributarios, así como en el Código Civil y de Comercio venezolanos se encontraron textos referentes a los **gastos reembolsables**. Lo anterior es debido a que consisten en un mecanismo de control de fondos financieros que se entregan a un tercero para obtener un fin específico, participando tres entidades, unidas por el logro de ese objetivo que no es otro que el pago y la obtención de bienes y servicios por parte de la empresa o mandante. Para ello se apoya en el empleado o el comisionista y el proveedor, quienes aportan los primeros el trabajo de pago y el otro los bienes y servicios requeridos. Durante el análisis surgió una pregunta básica: ¿Para quién son reembolsables los costos y gastos que se describen en el proceso? La única respuesta posible es que tales **gastos reembolsables** deben ser repagados únicamente al empleado o comisionista o estos deben justificar, con prueba documental y material, el destino de los fondos dinerarios recibidos.

Para el empleado o comisionistas, es decir, el mandatario, la recepción de fondos financieros para el pago encomendado de los bienes y servicios requeridos, no representan un ingreso propio, tan solo la comisión que perciben por el trabajo realizado es lo que realmente le pertenece.

Las razones para el uso de los **gastos reembolsables** como mecanismo de control son en aquellas circunstancias en las cuales la empresa o mandante no pueda operar directamente de forma rápida y eficaz.

Referencias

Código de Comercio. (1955). Gaceta Oficial Extraordinaria N° 475. Diciembre 21, 1955. Venezuela. Recuperado el 23 de marzo de 2020 de <http://www.finanzas.usb.ve/sites/default/files/C%C3%B3digo%20de%20Comercio.pdf>

IRS (2019). Reimbursable Expenses. Publication 463. Recuperado el 20 de octubre de 2020 de <https://www.irs.gov/publications/p535>

IRS (2019). Reimbursable Expenses. Publication 535. Recuperado el 20 de octubre de 2020 de <https://quickbooks.intuit.com/learn-support/en-us/reports-and-accounting/reimbursable-expenses/00/224788>

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 38632 del 26 de febrero de 2007. Recuperado el 10 enero de 2020 de http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3.html

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 38628 del 16 de febrero de 2007. Recuperado el 10 enero de 2020 de http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.02ISLR/2.4.2.html2018.

Smyth, D. (Oct., 25, 2018). Reimbursable Expenses Vs. Taxable Income. Updated October 25, 2018. Recuperado el 20 de octubre de 2020 de <https://bizfluent.com/info-11399744-reimbursable-expenses-vs-taxable-income.html>

Capítulo XII

Equilibrio dinámico del riesgo en las reestructuraciones entre empresas vinculadas, acertada gestión del beneficio potencial

Nick Alexander Mora España
Leonardo Ernesto Villalba González
Ingrid Carolina Roa Rojas

Introducción

La nueva normalidad generó un cambio de paradigma global. En el mes de septiembre 2020, la Universidad de Medicina Johns Hopkins (2020) informa que en los países de todo el mundo habían informado alrededor de más de “33 millones cuatrocientos sesenta y nueve mil casos doscientos diecisiete casos, con 1.003.791 muertes”¹ atribuidas a la enfermedad conocida por todos. Tanto los gobiernos, comunidades, sistemas de salud, familias y empresas se ven obligadas a tomar muchas decisiones difíciles, el giro de 180° grados a la forma de ver y hacer negocios cambió.

Según la UNCTAD (2020)² se pronostica, que los flujos mundiales de inversión extranjera directa (IED) disminuirán hasta un 40% en 2020, desde su valor de 1,54 billones de dólares en 2019, se prevé que la IED disminuya en entre un 5% y un 10% más en 2021 y para iniciar una recuperación en 2022, según el *informe sobre las inversiones en el mundo 2020*. De tal forma, la inversión extranjera directa³, en las economías desarrolladas como grupo, se prevé que experimente una disminución de entre -25 y -40 por ciento. Europa será la

¹<https://coronavirus.jhu.edu/map.html> / Consulta 29/09/2020

²UNCTAD World Investment Report 2020. <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2020en.pdf>

³UNCTAD FDI/MNE Base de datos: www.unctad.org/fdistatistics

que más caerá (-30 a -45) por ciento en relación con 2019, ya que la gravedad del virus se suma a fragilidad económica en varias economías grandes. Las economías en desarrollo como grupo disminuyen en el rango de 30 por ciento a 45. La productividad e inversión al estar menos diversificadas se exponen a riesgos sistémicos.

Por otro lado, las estadísticas del Banco de Pagos Internacionales (BPI) (2020)⁴, muestran que el crédito bancario transfronterizo mundial aumentó en el primer trimestre de 2020, acompañado, en particular, por un aumento sustancial de los activos externos frente al sector oficial estadounidense. Por el contrario, el crédito de las economías de mercados emergentes y en desarrollo (EMDE) se estancó. Las estadísticas bancarias consolidadas rastrean las posiciones globalmente de los bancos con sede en un país determinado, en el primer trimestre, las reclamaciones extranjeras de activos extranjeros no estadounidense ascendieron a 950 billones de dólares, argumento que ratifica necesidad de liquidez que enfrentan las multinacionales para lograr mantener operativa los modelos de negocio en circunstancias no esperadas.

Como consecuencia, las estadísticas de la ONU⁵ (2020:1) destacan una nueva normalidad que asoma síntomas de esperanza, “la producción de China, ya alcanzaron los mismos niveles de producción como antes de la pandemia, mientras que otros países parecen recuperarse a un ritmo más lento”, a medida que la confianza y medidas de bioseguridad tiendan a estandarizarse, la cadena de suministro ira recuperando terreno. Es evidente que en las operaciones intercompañías, su cadena de valor y suministros, por encontrarse segmentada en procesos productivos, y su distribución de un sin fin de productos, se encuentra repartida alrededor del mundo, está atada a un efecto dominó, su caída o interrupción será aumentada o disminuida gradualmente, a medida que la confianza y seguridad en la bioseguridad manifieste control en el mundo, la rotación de suministro de las bases de manufactura, materias primas, productos semi elaborados y productos terminados necesarias para producir o abastecer el mercado, exige priorizar la flexibilidad de adaptarse y reaccionar oportunamente a la definición de su modelo de negocio.

Sin duda alguna, el propósito de visualizar los cambios en los riesgos operativos de los negocios, producto de una atinada gestión de riesgos, permite sobrellevar la sustentabilidad, la innovación, y la transformación del valor agregado, logrando así, monetizar rentabilidad en tiempos de crisis; en paralelo, dejarnos llevar por las

⁴ BIS international banking statistics at end-March 2020, BIS Statistical release, 22 July 2020.

⁵ <https://stat.unido.org/content/publications/world-manufacturing-production-in-june-2020>

Equilibrio dinámico del riesgo en las reestructuraciones entre empresas vinculadas, acertada gestión del beneficio potencial

circunstancias que van con el día del negocio, sin revisar con detenimiento los términos contractuales vigentes, a largo plazo podría generar un riesgo no calculado contingente, bajo un entorno económico con nuevas variables.

El presente capítulo en líneas generales, busca destacar los aspectos del antes, el hoy y el después de una transacción, estructura o modelo de negocio, a consecuencia de los efectos de la pandemia en la operativa de los negocios, más enfocado en las reestructuras empresariales. Por ello, analizar riesgos y el beneficio potencial en términos contractuales, servirá de brújula para mantener operativa, así como, revelar de la información financiera, los efectos de deducibilidad, deudas con partes relacionadas, préstamos intercompañías, gastos de bioseguridad, razones que generan capacidad ociosa, revisión de la estructura de costos, cambios en las funciones, posible capitalización delgada, generación de liquidez, solvencia, modificaciones de hecho en la operativa del negocio, vitales para justificar y respaldar los efectos de la pandemia en las empresas vinculadas. Visualizar los escenarios, servirán como documentación para argumentar la sustancia, la forma y la generación de valor de forma clara y precisa, útiles en la toma de decisiones y planes de acción de objetivos.

Las afirmaciones anteriores sugieren, no esperar que terminen el año fiscal para conocer si las transacciones se encuentran a valor de mercado, todo lo contrario, establecer los controles periódicos que permitan demostrar la afectación a causa de la crisis económica asociada a la pandemia, es decir, aquellos indicadores que reflejen eventos extraordinarios ocurridos en una línea de tiempo, servirán para conocer, documentar y cuantificar, los impactos en la demanda, los subsidios gubernamentales, gastos administrativos del teletrabajo, bioseguridad, acontecimientos naturales, inactividad de las plantas productivas, abastecimiento y ruptura de la cadena de suministro en el tiempo que estuvieron cerradas las aduanas de los países, entre otras razones, que originaron en algunos casos, las reestructuras para adaptarse a las demandas bajo escenarios de incertidumbre.

Análisis-Disertación

Para lograr el objetivo, aterrizando en la materia de precios de transferencia, reorganizar, reconstruir, modificar nuestras relaciones comerciales y financieras en las empresas asociadas, identificando condiciones y circunstancias relevantes, visualiza un beneficio potencial en un modelo de negocio; optimizar la cadena de valor a través de la gestión del

riesgo, donde se asigna el beneficio en proporción al control y las consecuencias del riesgo en una operación, tal cual como una empresa independiente realizara la transacción equilibra la comparabilidad y el principio de plena competencia.

En síntesis, se destacan algunos conceptos y extractos resumidos claves de las bases teóricas, para argumentar algunos aspectos técnicos necesarios a sustentar en este tipo de operaciones entre empresas vinculadas, y continuación se describe:

Criterios de comparabilidad: El análisis de comparabilidad determina, si las operaciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia, comparar la transacción vinculada de la parte en prueba con las transacciones realizadas por independientes determina si son potencialmente comparables. Entre los factores de comparabilidad⁶ a tener en cuenta se encuentran:

1. Características de las operaciones, productos y servicios, según sea el caso.
2. Funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.
3. Términos o condiciones contractuales.
4. Circunstancias económicas, valoración del entorno económico, macroeconómicos, condiciones de mercado, entre otros.
5. Estrategias empresariales.

Luego de identificar, la base de precios de transferencia como lo es la comparabilidad, el punto a tratar del presente artículo, se centra mayormente en el riesgo, si partimos que el riesgo es una estimación cuantitativa de que los beneficios que una inversión promete no se cumplan, tal como se prevé en el momento en cual ésta se realiza, en este sentido, comprender el riesgo permite mejor asignación del recurso en una operación vinculada.

En las Directrices (2017), apartado 1.58 describe:

“La asunción de los riesgos que implica una operación comercial afecta al beneficio potencial de esa operación en el mercado libre, y la asignación de los riesgos asumidos entre las partes del acuerdo afecta a cómo se asignan los beneficios y pérdidas resultantes de la operación en

⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017 (Directrices). Apartado 1.36.

Equilibrio dinámico del riesgo en las reestructuraciones entre empresas vinculadas, acertada gestión del beneficio potencial

condiciones de plena competencia mediante la determinación del precio. Por lo tanto, al comparar operaciones vinculadas y no vinculadas, y entre partes vinculadas y no vinculadas, es necesario analizar qué riesgos se han asumido, qué funciones se han desempeñado en relación con la asunción de esos riesgos o que afectan a esa asunción o a su resultado, y qué parte o partes de la operación asumen esos riesgos.” (Pg.61)

Identificar el riesgo conlleva a validar si el beneficio de la transacción amerita conocer y tomar decisiones en su planificación de cómo, dónde y por qué, se debe concentrar el esfuerzo en la transacción, a fin de ser conscientes que ese riesgo asumido espera en proporción a su esfuerzo y compromiso su beneficio potencial, dando como resultado una operación de plena competencia, así de simple. En virtud de lo anterior, iniciaremos a describir las bases que soportan el proceso a seguir para conocer e identificar el riesgo en una operación vinculada, a continuación, se toman como referencias, las Directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE donde se explican los pasos a seguir.

Pasos del proceso de análisis de riesgo de una operación vinculada

En las Directrices⁷ establece los seis pasos para definir el proceso de análisis de riesgo en una operación vinculada a continuación resumo su importancia:

Riesgo con relevación económica: En este paso, las Directrices⁸, las empresas asumen riesgos en actividades comerciales, para tener posibilidad de generar rendimientos positivos, el riesgo con relevancia económica, mide la estrategia del producto y su valor frente a la competencia, cambios en la demanda, tendencias del mercado, políticos y sociales, lo relevante, medir cuan probable sea la afectación de las variables en el beneficio potencial.

Entre los riesgos con relevancia económica tenemos, los estratégicos o de mercado, definidos como aquellos ajenos a la empresa, es decir, el entorno económico, producto de acontecimientos políticos y regulatorios, competencia, tecnología entre otras, riesgos que repercuten externamente en las diferencias de productos y oportunidad competitiva.

⁷ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017 (Directrices). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 1.60.

⁸ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017 (Directrices). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 1.71.

Riesgo infraestructura u Operativo. Aquellas incertidumbres en la actividad, eficiencia de los procesos y las operaciones comprometiendo la posición competitiva y su reputación de la entidad.

Riesgo financiero. Todos los que afectan los resultados financieros, en cuanto a capacidad, liquidez, solvencia, inversión, crédito, operativos y de infraestructura, inventario, cambiario, de investigación y desarrollo, entre otros.

Riesgo de la operación hacemos énfasis a la estructura de costos, condiciones de pago en una venta.

Riesgo de daños sucesos susceptibles a pérdidas, accidentes y catástrofes naturales.

En las directrices (2017:71) En el “análisis funcional sobre el proceso de generación de valor”⁹ las actividades y características de relevancia económica son identificadas para “evaluar los riesgos en relación a las oportunidades comerciales, e implantar controles y procesos adecuados e influir en los resultados”¹⁰.

Quien asume el riesgo¹¹: En un acuerdo el que asume el riesgo, es aquel que acepta soportar parcial o totalmente los costos potenciales y las consecuencias negativas a posteriori a cambio de una parte o la totalidad de los beneficios potenciales.

Análisis funcional en relación a los riesgos¹²: En este paso se analiza segrega cuales son las funciones de control y mitigación de riesgos, y cuales funciones soportan las consecuencias negativas y positivas y cuales tienen capacidad económica para soportar el riesgo.

Interpretar pasos del 1 al 3: Considerar si el proceder de las partes presenta coherencia, es decir, conciliar los términos contractuales con los hechos analizados en los pasos 1 al 3, a fin de dejar claro quién controla la operación, tiene la capacidad financiera y puede cargar

⁹ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017 (Directrices). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 1.73.

¹⁰ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 1.76.

¹¹ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 1.78.

¹² Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 1.82.

Equilibrio dinámico del riesgo en las reestructuraciones entre empresas vinculadas, acertada gestión del beneficio potencial

con las consecuencias de los riesgos, es decir, determinar si el riesgo es coherente en los términos contractuales versus los hechos del caso.

Asignar el riesgo¹³: Se asigna el riesgo a la entidad que cumple con los criterios de mayor control, capacidad financiera para asumir las consecuencias del riesgo.

Determinación del precio de la operación teniendo en cuenta las consecuencias de la asignación del riesgo¹⁴: La compensación o beneficio potencial se calculará proporcionalmente a su responsabilidad y capacidad financiera para asumir las consecuencias de la operación y su control de riesgo, es decir, los beneficios imprevistos, ni las pérdidas deben ser asumidas por aquella entidad que no pueda sobrellevar la responsabilidad del riesgo para finalmente determinar la expectativa de rendimiento apropiada por ser el responsable de atenuar y asumir el riesgo y prever una remuneración mayor.

Aunado a esto, una vez identificado, cuantificado, valorado y segregado correctamente en la asignación de recursos, en los términos contractuales se plasmarán, las decisiones en cuanto a los beneficios y sus consecuencias serán más óptimas.

Por otro lado, las circunstancias del entorno de la nueva normalidad, nos lleva a considerar, la necesidad de las reestructuraciones empresariales en operaciones vinculadas, en algunos casos, la falta de revisión de la documentación, dejará abierta riesgos ilustres, por los impactos en el análisis funcional y económico, a consecuencia de mantener la resiliencia, ocasionando interrupciones, en la validez de la metodología de precios de transferencia. En este sentido, los acontecimientos no previstos de las situaciones difíciles, abre el contexto y la alternativa probable para mitigar los riesgos y controlar los beneficios de ser el caso, y continuación describo.

Reestructuración de empresas y precios de transferencia

Es una modificación de una estructura de una empresa o negocio, su finalidad identificar en las relaciones comerciales o financieras, condiciones y circunstancias relevantes de los

¹³ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 1.98.

¹⁴ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 1.100.

términos contractuales, visualizar el beneficio potencial en un modelo de negocios, para optimizar la cadena de valor en una entidad en riesgo. Según las Directrices (2017:418)¹⁵...Omissis... “las reestructuraciones de empresas pueden ser necesarias para mantener la rentabilidad o limitar las pérdidas, por ejemplo, en exceso de capacidad o en períodos de descenso en la actividad económica”.

Entre algunos ejemplos, podemos mencionar algunos motivos de reestructuración empresarial entre parte vinculadas, dentro de este marco tenemos, reubicación de plantas y fábricas por cese de actividades o por acercarlas al cliente final, o a los procesos principales dentro de la organización, incentivos de gobiernos para reubicar plantas, cierre y reducción de operaciones por limitada capacidad de adquisición de los consumidores, ampliación y creación de nuevas líneas de negocios para adaptarse a esas necesidades básicas urgentes, centralización de servicios para reducir la escala de las operaciones, descentralización de centros de distribución por la interrupción de la cadena de suministro que dependen más de la parte física, préstamos intercompañías para poder atender las necesidades específicas de liquidez, reducción de personal, inteligencia artificial en los procesos entre otras.

Entonces ¿Cómo comprender la necesidad propia de una reestructuración?

- 1) Identificando las relaciones comerciales o financieras vinculadas.
- 2) Sus condiciones y circunstancias con relevancia económica.
- 3) La precisión las operaciones vinculadas que conforman la reestructuración.

En las Directrices (2017), apartado 9.18 describe:

“La definición precisa de las operaciones que conforman la reestructuración empresarial exige el ejercicio de un análisis funcional cuyo objetivo sea identificar las actividades con relevancia económica y las responsabilidades asumidas, los activos utilizados o aportados y los riesgos asumidos por las partes intervinientes antes y después de la reestructuración. Por tanto, el análisis se centra en qué actividades llevan realmente a cabo las partes y en sus capacidades, así como en el tipo y naturaleza de los activos utilizados o aportados por las partes en las

¹⁵ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias Julio 2017. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Apartado 9.4

Equilibrio dinámico del riesgo en las reestructuraciones entre empresas vinculadas, acertada gestión del beneficio potencial

situaciones previa y posterior a la reestructuración. Véase la Sección D.1.2 del Capítulo I. Dada la importancia del riesgo en el análisis de las reestructuraciones empresariales, la siguiente sección ofrece unas pautas específicas sobre el análisis de riesgos en las operaciones que conforman la reestructuración empresarial.” (p.424).

La coherencia entre los términos contractuales y la realidad económica de la reestructuración sirven de asiento en las decisiones e intenciones de la reestructuración empresarial. Plasmar quien controla la operación y tiene la capacidad financiera de asumir cualquier pérdida o riesgo resultante en las operaciones, servirá de base para responder la pregunta: ¿un independiente, aceptaría los términos contractuales que estoy pactando con mí vinculada en una reestructuración? En paralelo, debemos diferenciar las reestructuras temporales y las tendencias de buenas prácticas a futuro, es decir, no debemos quedarnos con las soluciones del momento, los análisis de riesgos, beneficio potencial y sus redistribuciones con objetivos definidos en los modelos de negocios coadyuva a ser resiliente en el tiempo y a su vez cumplir con el principio de plena competencia.

Beneficio potencial: Por otra parte, se describe el concepto de beneficio potencial y continuación las directrices definen el concepto:

Apartado 9.40. El “beneficio potencial” significa “los beneficios futuros esperados”. En algunos casos puede englobar las pérdidas. La noción de “beneficio potencial” se usa frecuentemente a los efectos de valoración, en la determinación de una compensación de plena competencia por la transferencia de un activo intangible o de la actividad en desarrollo, o en la determinación de una indemnización de plena competencia por la finalización o renegociación sustancial de acuerdos preexistentes, toda vez que se determine qué partes independientes, en situaciones comparables, hubieran procedido a dicha compensación o indemnización.

Las valoraciones esperadas o beneficio potencial, sirven para pactar en la renegociación nuevos acuerdos, para la reubicación de una actividad empresarial, entre otros; este beneficio, dictará las futuras compensaciones, indemnizaciones o simplemente el finiquito de las operaciones, es una herramienta para la toma de decisiones en los patrones de rentabilidad de los modelos de negocios e inversiones entre partes vinculadas.

Ahora bien, una vez dilucidado sobre los aspectos esenciales en la gestión del beneficio potencial, dibujaremos ejemplos de situaciones en las reestructuraciones empresariales, donde por malas prácticas y falta de documentación y visualización de los cambios en los beneficios potenciales, impactan los resultados y prende las alarmas a la Administración Tributaria. En el caso hipotético a continuación, presentamos un estado de resultado segmentado, donde se reflejan las afectaciones de las reestructuras empresariales sin la debida documentación de los riesgos, análisis de los términos contractuales y beneficio potencial, antes y después de la reestructuración transfronteriza de activos y funciones, sin el debido análisis funcional, y sin la valoración de las consecuencias fiscales que pueda traer.

Tabla 1. Estado de Resultados Segmentado Empresa XYZ, S.A. Ejercicio fiscal desde 01/01/2020 hasta 31/12/2020

Descripción Estados del Resultados	Clasificación Estado de Resultados	Operaciones	Servicios	Otros	Total
Ingresos Operacionales	Servicios y Operaciones	-1.000.000	-2.800.000	-90.000	-3.890.000
Gastos Operacionales	Depreciación, amortización y deterioro			2.050.000	2.050.000
	Generales, Administrativos y Otros			1.584.632	1.584.632
	Mantenimiento y reparaciones			1.400.000	1.400.000
	Mercadeo y Ventas			50.000	50.000
	Servicios Operativos			4.000	4.000
	Servicios en planta	2.687		15.000	17.687
	Salarios, sueldos y beneficios	950.000	2.600.450	3.500.000	7.050.000
	Servicios a clientes		450	700	1.150
	Servicios Viales	3.000		16.000	19.000
Total Gastos operacionales		955.687	2.600.450	8.620.332	12.176.469
Otros Ingresos (Gastos) No operacionales	Diferencial Cambiario			400.000	400.000
	Gastos por intereses			2.000	2.000
	Ingresos por intereses			-1.300	-1.300
Total Otros Ingresos (Gastos) No operacionales				400.700	400.700
	Gasto ISLR - Corriente			25.000	25.000
	Gasto ISLR- Diferido			160.000	160.000
Total General		-44.313	-199.550	9.116.032	8.872.169
	Utilidad Operativa/Gastos	-4,64%	-7,67%	98,96%	68,05%

Fuente: elaboración propia (2020).

La ilustración dibuja en las líneas de negocio fallas de reestructuras, para la administración tributaria las pérdidas operativas por lo general siempre tiene una causa, sin embargo, prender las alarmas del riesgo, por falta de control puede ser costoso, para este caso, cuando se pida el balance general, y se levante al análisis funcional y se revisen los

Equilibrio dinámico del riesgo en las reestructuraciones entre empresas vinculadas, acertada gestión del beneficio potencial

términos contractuales entre las partes vinculadas, el reparo fiscal puede ser inminente, y más aún cuando la pandemia permitan iniciar los procesos de fiscalización de forma normal, por la necesidad de recaudar los impuestos, la razón, simplemente localizar erogaciones excesivas en actividades donde ya no funcionan una línea de negocio por haber sido reestructurada.

En virtud de lo anterior, es oportuno mencionar la revisión de los términos contractuales, las visitas de planta y la explicación de los hechos, si se fijan en el segmento de otros, recoge en mayor proporción gastos realizadas por actividades migradas, depreciaciones de activos, que no forman parte del balance, los sueldos y salarios de recursos humanos migrados fuera donde se realiza la actividad, así como, gastos de mantenimiento, generales y administrativos que en su mayor proporción pueden tener un alto riesgo.

En conclusión, después de validar el análisis funcional, revisar donde está el riesgo, quien lo controla, como están los términos contractuales, y cuál es su realidad, iniciaran con el análisis de la validación de las erogaciones, y si quizás los gastos están asociados a la actividad generadora de renta y tenga todos los soportes, pero la probabilidad que cumpla con el principio de plena competencia, será muy baja.

Lo importante de ejemplo es no esperar que se presente este tipo de problemas, se recomienda, utilizar documentos de defensa que sirvan de base para respaldar situaciones, así como ser cautelosos al momento de justificar la necesidad de una posible reestructuración empresarial, se recuerda, que para el ejercicio fiscal 2020, en la mayoría de los casos, no buscaban hacerse, simplemente era una transformación necesaria para seguir operando, y por ende lo importante de dejar documentado la planificación y ejecución de esos riesgos.

Levantar por escrito la modificación de los términos contractuales una vez analizado la redistribución del beneficio potencial en tiempos de crisis y sus posibles riesgos en la toma de decisiones en materia de precios de transferencia servirá para lograr esa justa rentabilidad libre de culpas.

Conclusiones y reflexiones finales

La gestión del beneficio potencial en la evaluación del riesgo en las reestructuras empresariales es una necesidad en las empresas vinculadas, muchas operaciones fueron

afectadas por la pandemia, por ende, los cambios resilientes tuvieron impactos en la forma de hacer negocios y en la forma de utilizar los recursos, el contexto mundial así lo exige.

Alinear las condiciones desfavorables son decisiones que requieren análisis, actualmente identificar las acciones para documentar los efectos del Covid-19, en las compañías vinculadas es una tarea que no puede esperar, más aun con la limitada liquidez para operar, no estamos para cargar con contingencias fiscales, las transacciones y reestructuraciones empresariales entre parte vinculadas tienen que ser evaluadas por los especialistas en el área de precios de transferencia, a fin de apoyar la gestión del beneficio potencial en la documentación comprobatoria del riesgo en las operaciones se encuentra con retraso, “guerra avisada no mata soldado”.

Referencias

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (UNCTAD) (2020). World Investment Report 2020. En línea. Disponible: <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2020en.pdf>

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (UNCTAD) (2020). Base de datos: FDI/MNE. En línea. Disponible: <https://www.unctad.org/fdistatistics>. Consulta 19/09/2020.

Estadísticas Bancarias Internacionales (2020). BIS international banking statistics at end-March 2020, BIS Statistical release, 22 July 2020. En línea. Disponible: <https://stat.unido.org/>

Estadísticas Desarrollo Industrial de la ONU (2020). World Manufacturing Production June 2020. En línea. Disponible: <https://stat.unido.org/content/publications/world-manufacturing-production-in-june-2020>. Consulta en línea: 19/09/2020.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (2017). Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE (Directrices). Apartados: 1.36;1.58; 1.60; 1.71;1.73;1.76,1.78; 1.82; 1.98; 1.100; 9.4;9.18;9.40.

Universidad de Medicina Hopkins, Johns (2020). Covid-19 Dashboard by the Center for Systems and Engineering (CSSE) at Johns Hopkins University (JHU). En línea.

**Equilibrio dinámico del riesgo en las reestructuraciones entre empresas vinculadas,
acertada gestión del beneficio potencial**

Disponible: <https://coronavirus.jhu.edu/map.html> / Consulta 29/09/2020, Hora:
3:25 p.m.

Capítulo XIII

Valor de la prueba en la jurisdicción contenciosa tributaria

Dhennys Hernaylin Tapia Márquez

Introducción

Desde la promulgación del Código del Procedimiento Civil y desde el punto de vista procesal, PRUEBA, significa: “actividad que desarrollan las partes y el órgano judicial, tendiente al esclarecimiento de los hechos controvertidos”. Según Mendoza, Cano y Robles se denomina también prueba:

El resultado final de la actividad probatoria, de la aplicación de los medios de prueba y de las razones y motivos indicados, vale decir, la convicción judicial respecto del acaecimiento de los hechos o de la forma y circunstancias en que éstos tuvieron lugar.

Ahora bien, vale la pena resaltar que de acuerdo a los estudios realizados por especialistas de la materia tributaria tomando en cuenta la interpretación contenida, límites y aplicación científica traigo a colación un extracto interesante publicado en la Tesis Doctoral de Pedro Saghy (2000):

En nuestro criterio, esta interpretación de estos principios constitucionales se ha desarrollado con una gran libertad. La prueba es la dificultad que significaría establecer científicamente lo que para nuestros tribunales constituye el contenido y los límites del acceso a la justicia, debido proceso y la tutela judicial efectiva. En otras palabras, el sistema se ha visto amenazado de una cierta inseguridad en la aplicación científica de las instituciones procesales

Valor de la prueba en la jurisdicción contenciosa tributaria

En el caso de la materia tributaria y específicamente en el proceso contencioso tributario que establece el Código Orgánico Tributario y su nueva reforma, extiende su marco normativo a la supletoriedad de las normas prevista en el Código de Procedimiento Civil especialmente en los medios probatorios en procesos contenciosos llevados a la jurisdicción contenciosa tributaria.

La prueba tiene como propósito la "convicción" en el proceso judicial, sobre los supuestos de hechos planteados en juicio sobre su existencia o no en el proceso.

En la actualidad en cuanto al derecho de hacer y evacuar pruebas su importancia en el procedimiento contencioso tributario es vital y de gran trascendencia para el desarrollo del juicio y sus resultados. Dentro del procedimiento jurisdiccional, es la etapa de más valor cuya existencia de los hechos van a marcar la pauta y en el desarrollo de juicio tributario, la carga de la prueba es de ambas partes, cada parte de probar sus alegatos y pretensiones.

Es por ello, que el tema propuesto destaca la importancia de la prueba en el ámbito de los procedimientos en la jurisdicción contenciosa tributaria y a través del análisis del valor de la prueba como medio de defensa más relevante en la vía contencioso.

Este capítulo constituye el análisis de la valoración de la prueba en materia tributaria especialmente en la jurisdicción contenciosa tributaria y sus consecuencias en los resultados del juicio para las partes, en el mismo se estudian la eficacia de la prueba ya que en la mayoría de los casos los argumentos o alegatos incoados en juicio que en su mayoría no son sostenidos con pruebas fehacientes que logren desvirtuar o comprobar, el cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria en los casos más comunes en los juicios tributarios.

Vale la pena resaltar que, por aplicación supletoria del ámbito civil en materia tributaria hace que la valoración de la prueba sea completamente eficaz, el concepto de la prueba no es exclusivamente procesal, sino una combinación de la normativa del Código Orgánico Tributario y la aplicación de los medios de pruebas previstos en el Código Procesal Civil.

Teoría general de la prueba

De acuerdo a la Teoría General de la Prueba, Tomas Hutchinson (1998) expresa que existe una sola teoría general de la prueba aplicable a todos los procesos, reconociendo en cada

caso sus diferencias de acuerdo a cada legislación y a cada tipo de procedimiento. Esta teoría es de naturaleza procesal, estructurada sobre un principio de legalidad que regula distintos medios de prueba sometidas a reglas. Dicha teoría se estructura sobre el conocimiento jurídico, el juez no acepta la prueba, sino que la aprecia, la valora según una convicción jurídica y basada en la experiencia.

Siendo así, partiendo de la teoría general de la prueba y de los principios fundamentales en el procedimiento, considerando que en materia tributaria se aplica la supletoriedad del Código de Procedimiento Civil a los efectos de las pruebas paso a considerar que debe contener los siguientes principios:

2.a) Necesidad de la prueba: posibilidad de la administración de ajustarse a los hechos materialmente verdaderos, aunque no hayan sido alegados por el particular, se vincula con el principio de legalidad objetiva.

2.b) Eficacia jurídica y legal de la prueba: no se concibe la prueba sino como un medio aceptado por el legislador para llegar a una conclusión sobre la existencia o no de los hechos investigados.

2.c) Unidad de la Prueba: generalmente la prueba es múltiple, los medios son diversos. A veces hay pruebas de una misma clase. Pero el conjunto probatorio forma una unidad y como tal, debe ser examinada y apreciada por el órgano.

Ahora bien, evaluar la eficacia en la comprobación y valoración de los medios de pruebas en los juicios contenciosos tributarios y para ilustrarles sobre su objetivo en juicio traigo a colación el siguiente extracto:

La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador. Centro de Estudios Tributarios Santiago de Chile.

Así las cosas, la valoración de las pruebas en este proceso de investigación los doctrinarios manifiestan que los medios utilizados para llevar al juez al conocimiento de los hechos, como testimonios, documentos, entre otros, esto son, los medios de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el procedimiento. Comúnmente el vocablo prueba es utilizado para referirse a los distintos medios, mediante los cuales intenta acreditarse la existencia de un hecho (decimos prueba de testigos, prueba de peritos), es el vehículo, medio, o instrumento de la prueba. Como resultado el grado de convicción que se ha logrado en el juzgador con los medios probatorios, en este sentido, concluye el *aquo* si hay o no prueba de determinados hechos. Se toma en cuenta aquí el resultado de la actividad probatoria, la prueba se define por el cumplimiento de una finalidad concreta. Si la prueba no es eficaz o se carece de ella, difícilmente podrá obtenerse una sentencia favorable, pues para acreditar la existencia de un derecho o la lesión de él, es menester contar con los medios probatorios que lo acrediten.

De lo anterior, surge la expresión que hoy crea la autora: *quien puede probar sus dichos tendrá la luz que le acompañará al final del camino como resultado seguro y beneficioso en el juicio*. La fase probatoria en los juicios contenciosos tributarios es el aspecto de mayor relevancia visto que le harán tener con claridad al administrador de justicia los hechos y el derecho a la hora de esclarecer los alegatos de las partes planteados en el juicio.

Para la doctrina el sentido jurídico-procesal la prueba se presenta como la comprobación judicial por los medios que la ley establece de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende. El doctrinario Fairen (1990) la define como la:

Actividad procesal impulsada por los interesados o por la administración, tendente a obtener el convencimiento o un alto grado de convicción del tribunal, acerca de la concordancia con lo realmente acaecido con las afirmaciones fácticas realizadas por los interesados o por la propia administración que integran el objeto del proceso o a lograr su fijación en la premisa menor de la decisión administrativa. (p. 12)

La certeza es la que lleva al juzgador a creer sin lugar a dudas, que su conocimiento coincide con la verdad. No cabe decir que el juez debe llegar a la verdad pues ésta podría ser inaccesible, pero sí tiene que convencerse de que ha alcanzado la verdad. Se habla de demostración, comprobación y de convicción sobre tales hechos. Esta materia contemplar dos aspectos de la prueba: a) el de la forma o procedimiento

que incluye su admisibilidad, su oportunidad, sus requisitos y su práctica; b) el de fondo, que proporciona los principios para la valoración de los distintos medios aportados al procedimiento administrativo y que constituye una verdadera ciencia de la prueba. (p. 14)

La jurisprudencia, ha considerado el valor de la prueba como uno de los aspectos más sustanciales, para quien escribe el más trascendental y relevante en la controversia. La prueba en juicio, ha sido considerada tanto para la doctrina como para la jurisprudencia; a tal efecto es oportuno indicar respecto a los medios de pruebas como crédito que fortalecen sus alegatos en juicio, aunado al hecho limitarse en sus escritos a expresar meros alegatos que no constituyen, ante la valoración de las pruebas argumento suficiente para proyectar una consecuencia favorable en las resultas finales de la controversia. A tales efectos, existes innumerables fallos dictados por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y en esta oportunidad les traigo a colación la sentencia Nro. 1499, del Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Central, en la cual, el sentenciador emite su postura respecto al valor probatorio de las actas procesales que reposan en el expediente antes señalado expediente, a continuación les dejó un extracto de la sentencia *in comento*:

En tal sentido, comparte el Tribunal el criterio explanado por la Sala Político Administrativa en la Sentencia N° 0968 de fecha 16 de julio de 2002, reseñada por la Administración Tributaria en la Resolución Culminatoria de Sumario suficientemente identificada, toda vez que si la contribuyente efectivamente posee las documentales cuya revisión fiscal requiere (Libros, Registros y Soportes Contables), acción esta que dicho sea de paso de conformidad con el artículo 160 del Código Orgánico Tributario es potestativa de la Administración Tributaria, debió, en atención al principio de conducencia de los medios probatorios, traer dichas documentales a los autos en sede administrativa durante el lapso probatorio del lapso probatorio aperturado open legis de conformidad con el artículo 189 del Código Orgánico Tributario 2001, razón por la cual debe desecharse la denuncia de violación al debido proceso y al derecho a la defensa por resultar esta infundada. **Así se decide.**

En ese orden de ideas, evidencia quien juzga de la revisión de las actas que conforman el expediente judicial que la contribuyente tampoco

aportó en sede judicial los Libros, Registros y Soportes Contables cuya revisión fiscal pretendía en sede administrativa. **Así se establece.**

Ahora bien, en virtud del Principio de Exhaustividad que rige ésta Jurisdicción Especial, se observa que la contribuyente durante el lapso probatorio del proceso judicial promovió y evacuó la prueba de Experticia Contable, la cual fue practicada por los Contadores Públicos: Julio Naranjo, titular de la cédula de identidad N° V-3.188.251, inscrito en el Colegio de Contadores Públicos del Distrito Capital bajo el N° 4.440; Edgar A. Barrios, titular de la cédula de identidad N° V-15.332.195 y Guillermo Rivas, titular de la cédula de identidad N° V-9.488.809, inscritos en el Colegio de Contadores Públicos del estado Miranda bajo los N° 87.707 y 27.469.

Debe destacar este operador de justicia que la actividad probatoria es dinámica, por lo tanto quien ofrece un medio de prueba no sólo debe limitarse a ofrecerlo, sino además debe procurar que éste logre el fin para lo cual está siendo promovido. En el caso de autos, de la revisión y análisis exhaustivo del Informe Contable consignado por los expertos, en el cual éstos desarrollaron y emitieron conclusiones sobre los ocho (8) puntos solicitados por la parte recurrente en su Escrito de Promoción de Pruebas de fecha 06 de julio de 2016, no se desprende en forma alguna la veracidad y consecuente validez de los argumentos esgrimidos por la parte recurrente respecto a la procedencia de las presuntas pérdidas cambiarias y variaciones en costos de transformación durante los Ejercicios Económicos 2009 y 2010, respectivamente, y por ende que la Administración Tributaria hubiese incurrido en un falso supuesto de hecho, en los términos denunciados por la representación judicial de la contribuyente. **Así se declara.**

En consecuencia, debe este Juzgador desestimar el alegato de Falso Supuesto esgrimido por la parte recurrente. **Así se decide.**

En el caso de marras, el sentenciador nos ilustra sobre la actividad probatoria en juicio "...Debe destacar este operador de justicia que la actividad probatoria es dinámica, por lo tanto quien ofrece un medio de prueba no sólo debe limitarse a ofrecerlo, sino además debe procurar que éste logre el fin para lo cual está siendo promovido..."

Cabe destacar que las pruebas consignadas en juicio son un elemento importante visto que en la contención la parte que alega y prueba recibirá mejores beneficios en la resuelta de la sentencia. La valoración de la prueba.

Por otra parte, en relación al valor de convicción esta autora considera relevante este concepto y pasa describirlo:

La certeza es la que lleva al juzgador a creer sin lugar a dudas, que su conocimiento coincide con la verdad. No cabe decir que el juez debe llegar a la verdad pues ésta podría ser inaccesible, pero sí tiene que convencerse de que ha alcanzado la verdad. Se habla de demostración, comprobación y de convicción sobre tales hechos.

En esta investigación es interesante traer a colación desde el criterio Jeremías Benthán (2005), dijo la Prueba es “algo mágico que tiene el proceso: un hacer reaparecer presente aquello que ha pasado, un hacer tornar inmediato aquello que ha desaparecido en su inmediatez, un hacer representar vivos sentimientos que se han consumido y en general más singular todavía, hacer tornar integra una situación que se ha descompuesto”; igualmente, afirmó “El Arte del proceso no es esencialmente otra cosa que el Arte de Administrar Pruebas”. Cofae: Programa básico para editores y abogados de la CGR.

De la Evaluación valoración y apreciación de la prueba:

Etimológicamente y de acuerdo a los conceptos del Diccionario de la Real Academia:

Evaluación significa: Determinar el valor [de algo] y examinar y calificar las aptitudes o conocimientos [de alguien].

Valoración: Reconocer, estimar o apreciar el valor o mérito de alguien o algo

Apreciación: Reconocer y estimar el mérito de alguien o de algo

De conformidad con el artículo 269 del Código Orgánico Tributario y su reforma vigente se establece:

El recurso podrá interponerse directamente ante el tribunal competente, o por ante un juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del o la

Valor de la prueba en la jurisdicción contenciosa tributaria

recurrente. Asimismo, podrá interponerse ante la oficina de la Administración Tributaria de la cual emanó el acto.

Cuando el recurso no hubiere sido interpuesto ante el tribunal competente el juez o jueza, funcionario o funcionaria receptor deberá remitirlo al tribunal competente dentro de los cinco (5) días siguientes. El o la recurrente podrá solicitar del Tribunal competente que reclame al juez o jueza, funcionario o funcionaria receptor el envío del recurso interpuesto.

En concordancia con lo establecido en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil establece: “La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos”.

El Juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas:

Es decir, la operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido. Cada medio de prueba es susceptible de valoración individual y en ocasiones puede bastar uno para formar la convicción del juez. Es el momento culminante y decisivo de la actividad probatoria.

En materia tributaria y más específicamente en el procedimiento contencioso tributario se aplican los sistemas de apreciación de acuerdo el Código de Procedimiento Civil que, de acuerdo a su artículo 115 cada medio de prueba debe apreciarse de manera individual, tomando en cuenta que la valoración de todas las pruebas deben ser apreciadas en conjunto.

En los casos de los juicios tributarios más específicamente en el artículo 396 del CPC.

En conclusión de acuerdo a la normativa que rige la materia en concordancia con el CPC en la promoción de pruebas podrán las partes promover las pruebas que las quieran valerse, considerando que la valoración de las mismas se hará al final del procedimiento, este inicio de la apertura del lapso probatorio debe considerarse como la posibilidad de presentar en juicio todas las pruebas que las partes pretendes evacuar ya que el punto más

controvertido es la fase probatoria que las partes deben conscientemente comprender la importancia de utilizar todas y cada una de las oportunidades para presentar las pruebas y solicitar su evacuación darle impulso procesal, así como hacer uso de la oportunidad para presentar informes y observaciones a esos informes si las llegasen ambas a consignarlos.

Doctrina y derecho comparado de la prueba

De acuerdo a la doctrina y al Derecho Comparado existen dos sistemas de apreciación de la prueba:

- 1- Tarifa legal
- 2- Libre apreciación.

De acuerdo con ello, existe prueba legal siempre que las normas señalen las pruebas admitidas pero permitiendo al juez incluir otros a juicio y la "*...oposición a la prueba libre que implicaría dejar al particular en libertad absoluta para escoger los medios con que pretende obtener la convicción del órgano judicial. Es inapropiado denominar pruebas legales al sistema de regulación legal del valor de convicción o de mérito de los medios de prueba; son dos aspectos diferentes de la cuestión probatoria, y si bien la regulación legal del valor de convicción implica la fijación taxativa de éstos, puede existir libre apreciación a pesar de que se señalen los medios admisibles en el procedimiento. Algunos hablan de prueba formal o de reglamentación de la prueba para referirse al sistema de regulación normativa de su apreciación, pero nos parece que la prueba es formal desde el momento en que la ley exige cierta ritualidad para su práctica...*"

Cuando la norma impone reglas de valoración de ciertas pruebas y deja al órgano que determine la fuerza de convicción de otras o le permite calificar su contenido para rechazarlas a pesar de que formalmente reúnan los requisitos para su obligatoriedad, existen atenuaciones al sistema de la tarifa legal, no un sistema mixto. Libre apreciación, convicción íntima, libre convicción, sana crítica, apreciación razonada o libre apreciación razonada significan lo mismo: libertad para apreciar las pruebas de acuerdo con la lógica y las reglas de la experiencia que, según el criterio del órgano, sean aplicables al caso.

Medios de pruebas: expediente administrativo (Actas que componen el desarrollo en fase administrativa) y experticias contables su relevancia en los juicios

Otro de las pruebas más apreciadas en la jurisdicción contenciosa tributaria es la experticia contable, el juez como director del proceso, una vez las partes de mutuo acuerdo solicitan que el tribunal designe expertos contables con la finalidad de comprobar o apreciar los hechos que exijan de conocimientos de especialista en el área contable por parte de un perito contable.

A continuación señalaremos e indicaremos la normativa que regula la experticia en materia tributaria.

Desde el Código Orgánico Tributario vigente como norma rectora que rige la materia en relación a las pruebas en el proceso tributario en el ámbito probatorio en los artículos 158 y 167 lo siguiente:

Artículo 158 del COT: Las normas serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza.

Artículo 167 del COT: En los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales. A tal efecto, deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia, y el estudio técnico a realizar.

Es de destacar que el objeto de la experticia tal y como lo establece el artículo anterior es "*... comprobar y apreciar los hechos que exijan conocimientos especial de la materia...*"

Como se ha hecho en la práctica en la jurisdicción contenciosa tributaria de no existir acuerdo entre las partes, cada una designará a su experto, y convendrán la designación de un experto adicional que lo designará el Tribunal esto con la finalidad de mantener la equidad entre los involucrados en el proceso.

En otros estudios se ha comentado que el experto o los expertos designados, según sea el caso, deberán manifestar en forma escrita su aceptación y prestar juramento de cumplir cabalmente con las tareas asumidas, debiendo, igualmente, fijar sus honorarios, y el tiempo y oportunidad para la realización de la experticia. El dictamen del experto o de los expertos, según el caso, deberá extenderse por escrito, expresando el contenido, motivos y resultados de la experticia los cuales deberán consignar ante el tribunal sus respectivos escritos. Es importante destacar en relación al lapso probatorio de conformidad con lo establecido en el artículo 276 del Código Orgánico Tributario vigente que dentro de los primeros diez (10) días de despacho siguientes de la apertura del lapso probatorio las partes podrán promover las pruebas de que quieran valerse. En concordancia con lo establecido en el Código de Procedimiento Civil en sus artículos 451 al 471 y los Artículos 1.422 al 1.427 del Código Civil aplicable supletoriamente las disposiciones del Código.

De acuerdo con los innumerables casos y expedientes judiciales llevados en las distintas jurisdicciones contenciosas de acuerdo a las máximas de experiencia y de los pronunciamientos en las sentencias definitivas, la realización de experticias contables con mayor frecuencia en el ámbito contable, administrativo, de facturación, ventas, inventarios, entre otros aspectos de la actividad contable y financiera de las empresas.

A continuación de Ordo con la tesis publicada por el Contador Público- Abogado Tributario. Docente de la UCAB en Derecho Financiero, Tributario y Auditoría (2012) con sus interesantes aspectos determinantes en la experticia contable paso a señalar lo siguiente:

- * La experticia siempre ha de versar sobre aspectos de hecho y no de derecho.
- * El Juez tiene plenos poderes de decisión para la valoración de la prueba que le permiten apartarse de lo alegado y probado por las partes.
- * Existe una imposibilidad de admitir la promoción de experticias contables provenientes de otro juicio.
- * No es obligatorio indicar taxativamente sobre qué instrumentos contables debe recaer la actividad del experto para determinar el propósito del medio probatorio analizado.
- * Procede la inspección judicial y no la experticia contable si de lo que se trata es dejar constancia de la mera existencia de asientos contables y no de su análisis.

En conclusión, la experticia contable como medio probatorio en el proceso tributario constituye y representan:

- Medios de prueba alternativos de menor costo.
- Documentales referidas a la contabilidad y sus soportes.
- Documento privado emanado de tercero (sujeto a ratificación mediante prueba testimonial, artículo 431 del CPC): Tal es el caso de los estados financieros auditados y elaborado por contador público Colegiado que goza de autenticidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, tanto por lo que respecta a la autoría del mismo, así como respecto al hecho de haber obtenido la información necesaria para fundamentar su opinión (presunción legal *iuris tantum* de que la información utilizada para la elaboración del mismo es veraz y, por lo tanto, su contenido cierto).

En cuanto a las consecuencias jurídicas en los juicios contenciosos tributarios post pandemia, este fenómeno COVI-19 ha generado la paralización de los juicios contenciosos tributarios, en virtud al mandato expreso según Decreto del Ejecutivo Nacional que tuvo como basa un conjunto de medidas para evitar la propagación del virus, así como también medidas de protección económicas, como por ejemplo la exoneración de aranceles entre otros, en materia tributaria estas medidas podrían generar limitaciones para la continuidad de los procesos.

En cuanto a los procedimientos contenciosos tributarios, a pesar que en materia de amparo constitucional como medida cautelar, no fue suspendida desde el lapso que inició la pandemia, como figura de acción para la protección de los derechos constitucionales, especialmente el derecho al debido proceso y a la defensa; el fenómeno COVI-19 ha retrasado los juicios a los efectos de la continuidad del proceso ello sumaría valor a las dilaciones como consecuencia de la suspensión de los lapso procesales lo que traería más retardos en los juicios, aunados a la discordancia o contradicciones que esto pudiera traer en la interpretación respecto a la aplicación de la normativa que rige la materia, tomando en cuenta la aplicabilidad de la Reforma del Código Orgánico Tributario contenida en la Gaceta Oficial Nro. 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020, instrumento normativo que a la llegada del Covid-19, se estaba iniciando su vigencia y aplicabilidad.

La intención del Poder Judicial para el mes de octubre de 2020, fue iniciar actividades tribunalicias que les permitan a los usuarios utilizar los despachos virtuales esto traería como consecuencia que las partes puedan materializar actuaciones en la semana de cuarentena radical, a través de la plataforma digital, sin que corran los lapsos procesales; lo que permitirá por una parte la flexibilidad para la agilización de la solicitud o tramite utilizando la plataforma en aras de garantizar el ejercicio del derecho al debido proceso y el derecho a la defensa.

Ahora bien, valdría la pena hacer las siguientes preguntas: ¿Existirá la proyección de la continuidad de los juicios con la innovación de los despachos virtuales como parte de la transformación digital específicamente el Poder Judicial como valor agregado a las actividades tribunalicias? ¿Será factible la implantación de los procesos digitales para los juicios en la jurisdicción contenciosa tributaria en sus distintas fases? ¿Los retardos propios del proceso disminuirían?

En materia tributaria, las consecuencias post pandemia probablemente no tengan mayor impacto visto que el procedimiento es escrito-oral. Sin embargo, en el tema probatorio, en el cumplimiento del principio de control de prueba, específicamente en la prueba de testigo tendría un impacto diferente porque va ser un control verdadero de los testigos además afecta el principio de intermediación.

Por otra parte, el principio de la publicidad del expediente y su control, ha sido complejo acceder a los mismos, no siendo el caso en materia tributaria visto que ese juzgado en la actualidad no posee innumerables causas como tribunal unipersonal y por la materia especial a diferencia de los juzgados civiles y penales.

Aunado a lo anterior, es importante destacar que la innovación bajo el contexto de transformación digital para los juzgados que administran justicia, el hecho que se digitalicen los documentos dará más seguridad respecto a los documentos enviados por los contribuyentes; las notificaciones enviadas por el tribunal y en qué momento se emitieron, lo que traerá como consecuencia una mejor proyección de la efectividad y transparencia del libro diario.

Conclusiones

Recorrido el camino del valor de la prueba en la Jurisdicción Contenciosa Tributaria que he considerado importante con la intención de ilustrar, desde la doctrina y la jurisprudencia, los aspectos de mayor interés en relación a la valoración de las pruebas en los juicios tributarios considerando que las partes deben saber una vez incoado el juicio del contenido y los límites como se dijo al inicio de este capítulo del acceso a la justicia que serán analizados y evaluados, en la búsqueda de la verdad objetiva por el Juez Tributario.

Ahora bien, este capítulo de la valoración de las pruebas en juicio, busca elevar la consciencia tributaria en el proceso contencioso de la relevancia del cumplimiento de los deberes formales de forma y fondo a los que están llamados los sujetos pasivos de la administración tributaria, por un parte; y por la otra de los deberes que tiene la administración en cualquiera de sus escenarios de aportar la prueba más eficaz en el procedimiento como lo es las actas que componen el expediente administrativo con el objeto de comprobar la exactitud y veracidad de los hechos que sirvieran de base para determinar las obligaciones tributarias y en consecuencia dilucidar los alegatos y pretensiones de las partes en juicio que se traducirán en la sentencia definitiva. Para concluir, quisiera traer a colación consideraciones materia de prueba del Dr. Luis Bernardo Ruiz Jaramillo del Derecho General de Proceso en Colombia:

La expresión derecho a la prueba es el genus que en el derecho contemporáneo tiene la suficiente amplitud semántica para comprender otras garantías y categorías históricas y contemporáneas del derecho probatorio, como el antiguo y aún actual testigo, entendido en el sentido empírico del término. Otras figuras más actuales como el denominado derecho a la verdad, y tradicionales como el debido proceso probatorio, la contradicción (defensa). La dificultad que ha tenido la expresión derecho a la prueba estriba, básicamente, en que el término prueba también ha comprendido las históricas pruebas mágicas, y en un idioma como el inglés, que tanta incidencia tiene en la vida actual, no existe un término genérico con el mismo sentido de prueba del español (prova, en italiano; preuve, en francés; o beweis, en alemán) ...

"La vida del Derecho no ha sido la lógica, sino la experiencia" ("The Path of the Law", 1897). Oliver Wendell Holmes, JR (1841-1935). Abogado y juez del Tribunal Supremo de EEUU.

Referencias

Código del Procedimiento Civil (1990). Gaceta Oficial Nro. 4.209

Código Orgánico Tributario (2014). Gaceta Oficial Nro. 6.152 Extraordinario. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del *Código Orgánico Tributario*.

Código Orgánico Tributario, (2020). Decreto Constituyente, publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.507 de la República Bolivariana de Venezuela.

Fairen. (1990). **Doctrina general del proceso**, Barcelona.

Echandía H, Devis. (1961). **Tratado de derecho procesal civil**. Temis Bogotá. T I, número 61 y 62.

Hutchinson, T. (1998). **Apreciación de la prueba en materia tributaria**, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, Tomo III página 14.

Hutchitson, T. (1998). **Derecho procesal administrativo**, Editores Rubinzal-Culzoni. Editores, TOMO III, página 18.

Mendoza, E; Cano, S y Robles, A. (2000). **Apreciación de la prueba en materia tributaria**.

Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973). Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 30.273

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: **Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.3 en línea].** <https://dle.rae.es>.

Sentis Melendo, S. (1978). **La prueba, los grandes temas del derecho probatorio**, EJEA BUENOS AIRES, P 33.

Saghy, P. (2000). **Veinte años del código de procedimiento civil**

Capítulo XIV

Estudio práctico del recurso jerárquico establecido en el código orgánico tributario venezolano del 2020, como medio de defensa de los contribuyentes en sede administrativa

Wilman José Ríos Hernández

Introducción

El Código Orgánico Tributario (en adelante COT.) recientemente dictado por la –para este autor- ilegítima Asamblea Nacional Constituyente, mediante Decreto Constituyente publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N°6.507, de fecha 29 de enero de 2020, dejó incólume el procedimiento administrativo tributario que se pretende desarrollar –pragmáticamente- en este capítulo, específicamente el Recurso Jerárquico.

El nuevo Código trajo consigo –en resumen- modificaciones relativas a las exoneraciones, a la prescripción, a la Unidad Tributaria como unidad referencial para el cálculo de sanciones tributarias, a algunos plazos o lapsos en el procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, entre otras que no entraré a desarrollar por no ser del tema que nos atañe.

Entrando en materia, el recurso que estudiaremos se encuentra en el Título V. De la Revisión de los Actos de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos. Constituyendo el Recurso Jerárquico el Capítulo II de dicho Título.

En este orden de ideas y sin más preámbulos, doy inicio al estudio del recurso en cuestión, estructurando su procedimiento de la siguiente manera:

Inicio del proceso administrativo

Actos sujetos a este recurso (actos recurribles)

De conformidad con el artículo 272 del COT., podrá ejercerse el Recurso Jerárquico contra los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados. Conforme a lo anterior, tenemos que este recurso se ejerce sobre actos administrativos: *i)* emanados de la Administración Tributaria; en principio referida a la Administración Tributaria Nacional, no obstante, si las normas estatales o locales así lo establecen, también podrá aplicarse contra los actos administrativos de contenido tributario de ellos emanados, esto, de conformidad con lo establecido en el segundo aparte del artículo 1° del instrumento normativo bajo análisis, el cual establece que las normas de dicho código se aplicarán “supletoriamente” a los tributos de los estados, municipios y otros entes de la división político territorial. Además, tampoco podemos olvidar que los Municipios -o por lo menos la inmensa mayoría de éstos- poseen sus respectivas Ordenanzas de Hacienda Pública Municipal, las cuales, en resumen, hacen las veces de sus propios Códigos Orgánicos Tributarios, las cuales, junto a otras normas locales, fijan los procedimientos aplicables para el ejercicio de este tipo de recursos. *ii)* que determinen tributos; es decir, que establezcan la existencia de una obligación tributaria de conformidad con las diversas legislaciones relativas a las diferentes especies tributarias (impuestos, tasas y contribuciones especiales). *iii)* apliquen sanciones; evidentemente de tipo tributarias, pues devienen de la determinación de estos y, *iv)* o afecten de cualquier forma los derechos de los administrados; dejando abierta la posibilidad de que los contribuyentes pueden recurrir de actos que de alguna manera –en menor o mayor grado- lesionen sus derechos e intereses.

Casos en los cuales no procederá el Recurso Jerárquico

El Parágrafo Único del mismo artículo 272, establece que no procederá el recurso previsto en dicha norma, en los siguientes casos:

“1. *Contra actos dictados por la autoridad competente, en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación.*” Efectivamente, entre varios Estados (representados por sus administraciones tributarias) pueden existir tratados o convenios dirigidos a evitar que un mismo hecho imponible sea pechado dos veces, razón por la cual los mismos pueden establecer mecanismos de resolución de conflictos, donde de manera amistosa, *verbigracia*, a través de un arbitraje especial, se resuelva un caso particular, donde uno o varios contribuyentes puedan verse afectados, en estos casos, la decisión que emane de la autoridad designada para dirimir esa controversia, no estará sujeta al Recurso Jerárquico.

“2. *Contra los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República Bolivariana de Venezuela, de conformidad con lo dispuesto en los respectivos tratados internacionales.*” En este caso la razón es aún más lógica, pues Venezuela estaría fungiendo como un simple ente recaudador de un tributo determinado en el exterior. Mal podría aceptarse que el contribuyente recurra en Venezuela, un acto administrativo de fuente extraterritorial.

“3. *En los demás casos señalados expresamente en este Código o en las leyes.*” Este numeral establece un supuesto genérico que quizás puede entenderse en cuanto a lo atinente al mismo Código, pues dentro de este instrumento normativo existen casos en los que se prohíbe de manera expresa su recurribilidad (*verbigracia*, la intimación de derechos pendientes establecida en el artículo 222 y siguientes del COT.), pero no así en lo referente a las leyes, pues se asumiría el riesgo de que una norma de inferior jerarquía (respecto del mismo COT.) termine suprimiendo la posibilidad de recurrir un acto que requiera ser impugnado.

A pesar del riesgo inminente establecido en el numeral en cuestión, no debemos olvidar la existencia del artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Publicada en la Gaceta Oficial N°36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999 y su Enmienda N°1, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N°5.908, de fecha 19 de febrero de 2009), el cual establece que *“Toda persona tiene derecho de **acceso a los órganos de administración de justicia** para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos; a la **tutela efectiva** de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.*” (Destacado mío), en razón de lo cual, así una ley de cualquier jerarquía estatuya la no recurribilidad de un determinado acto, el afectado podrá de igual manera recurrir a los órganos jurisdiccionales para impugnarlo.

De la interposición del Recurso Jerárquico (fondo y formas)

El artículo 273 del COT. establece que: *“El Recurso Jerárquico deberá interponerse mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria. (Omissis)”* en esta parte de la norma encontramos que el Recurso Jerárquico es un medio de defensa **escrito**, es decir, no se ejerce oralmente. Este escrito debe ser razonado, debiendo entenderse esto como la obligación del recurrente de subsumir la o las situaciones fácticas que rodean su caso, con las normas jurídicas (de rango constitucional, legal o sublegal) que estime pertinentes. Por otro lado, el fragmento de la norma citada establece que dicho recurso deberá interponerse con la asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional de carrera afín a la tributaria; tema que trajo bastante controversia, pues antes de la inclusión de otros profesionales de carreras afines al ámbito tributario para el ejercicio de este recurso administrativo en el Código Orgánico Tributario del 2001 (Publicado en la Gaceta Oficial N°37.305, de fecha 17 de octubre de 2001) -dentro de los cuales podemos ubicar a los contadores, licenciados en ciencias fiscales y economistas, entre otros-, existía una exclusividad lógicamente justificada de los profesionales del derecho en el ejercicio de recursos jurídicos en sede administrativa y jurisdiccional, pues además de que diversas normas así lo establecen (Código de Procedimiento Civil, Ley de Abogados, entre otras), son los abogados quienes a fin de cuentas, desprendidos de pasiones y/o visceralidades, construyen las diversas argumentaciones necesarias para el ejercicio de cualquier tipo de recurso. No obstante, no debemos olvidar que el campo tributario no está constituido sólo por normas jurídicas de carácter sustantivo y adjetivo en el estricto rigor de los términos, sino que, además, se encuentra minado de diversos elementos técnicos que escapan del conocimiento del abogado, *verbigracia*, la explicación de un balance contable, el detalle de un ajuste o reajuste por inflación y muy especialmente en el análisis y ajuste de precios de transferencia. A pesar de lo anteriormente expuesto, no quiero seguir adelante sin insistir en que la aludida reserva de los abogados continúa y debe continuar en sede jurisdiccional, no sólo porque así lo establezca la ley, sino por diversas razones de peso que no entraré a analizar.

Continuando con el artículo 273, el mismo establece que con el escrito del recurso *“(…) deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, el acto recurrido deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. De igual modo, el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán*

evacuadas en el lapso probatorio.” En esta parte de la norma se observa la peculiaridad de que el mismo escrito recursivo funge como escrito de promoción de pruebas. En el proceso judicial civil por excelencia y más específicamente en el proceso contencioso tributario, una vez que las acciones judiciales son admitidas, es cuando deviene la oportunidad procesal para que las partes involucradas anuncien las pruebas que –luego de un examen de legalidad o pertinencia- serán evacuadas al juicio. En el procedimiento administrativo del Recurso Jerárquico, no existe un lapso especial para la promoción de pruebas, sino que éstas –tal y como se dijo anteriormente- han de ser promovidas en el mismo escrito recursivo. Todo lo relacionado al tema probatorio será desarrollado más adelante.

Por último, el artículo 273, establece que: *“El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.”*

Esta parte del artículo guarda estrecha relación con el ya referido artículo 26 constitucional, el cual además de establecer el principio de Tutela Judicial, también establece que dicho acceso a la justicia debe ser sin formalismos, dejando claro que el fondo prevalece sobre las formas y que mal podría negarse la tramitación de un recurso – más aún si se trata de uno administrativo- por el error en su calificación o denominación, cuando de su contenido, es decir, de la exposición de las circunstancias fácticas y jurídicas se desprende el tipo de recurso de que se trata.

Plazo para interponer el Recurso

De conformidad con el artículo 274 del COT. se cuenta con un lapso de 25 días hábiles para la interposición de este recurso, plazo que se computa desde el día siguiente a la fecha de notificación del acto que se pretende impugnar.

En este estado remito al lector a la Sección Tercera del Capítulo III del Título IV del COT., especialmente el artículo 171, el cual establece la notificación como requisito para la eficacia de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando estos produzcan efectos individuales. Así mismo, invito a leer el artículo 10 *ejusdem*, el cual aclara la forma de computar los plazos legales y reglamentarios y en su párrafo único, define cuales días son considerados inhábiles para la Administración.

Órgano ante el cual se interpone el Recurso:

El Recurso Jerárquico regulado por el Código Orgánico Tributario tiene la peculiaridad de ser presentado por ante la misma oficina de la cual emanó el acto, tal y como lo establece su artículo 275. Dicha peculiaridad encuentra su justificación en los recursos administrativos normados en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N°2.818 del 1° de julio de 1981), pues esta ley además de configurar un Recurso Jerárquico similar al que se está estudiando en el presente capítulo, también establece un denominado Recurso de Reconsideración (artículo 94°), el cual –a los efectos del Derecho Administrativo- constituye una primera instancia administrativa para recurrir de un acto, presentándose por ante el mismo funcionario que lo dictó, quien tiene la potestad de dejar sin efecto, corregir o modificar el acto recurrido, mientras que el Recurso Jerárquico (artículo 95° y siguientes) se interpone por ante el superior jerárquico que emitió el acto, cuando el órgano inferior decida no modificar el acto de que es autor en la forma solicitada en el recurso de reconsideración.

Como puede observarse, mientras que en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos se establece una primera instancia, denominada por el legislador como Recurso de Reconsideración, en el COT. dicha primera instancia la constituye el Recurso Jerárquico, el cual si bien por su calificación permite pensar que debe ser introducido directamente por ante el superior jerárquico del órgano que dictó el acto administrativo-tributario, tal y como expliqué *ab initio*, éste debe introducirse por ante la misma oficina de la cual emanó el acto. En este orden de ideas, el artículo 276 establece que, una vez interpuesto el Recurso Jerárquico, el órgano que lo dictó (que en definitiva fue quien recibió el recurso) y -si no fuere la máxima autoridad jerárquica- podrá revocar el acto recurrido o modificarlo de oficio en caso de que compruebe errores en los cálculos y otros errores materiales, teniendo para ello tres (3) días hábiles, desde la interposición del recurso.

Así mismo, la norma en cuestión también fija que la revocación total del acto produciría el término del procedimiento y que, en caso de modificación de oficio, el recurso continuaría su trámite por la parte no modificada. Todo esto nos permite inferir que dentro del Recurso Jerárquico pareciese existir una especie de recurso de reconsideración previo y muy expedito, que se daría si y sólo si, la oficina ante quien se introdujo no es la máxima autoridad jerárquica, caso en el cual, no habría lugar a esta posibilidad de reconsideración previa y se tendría que indefectiblemente seguir con el procedimiento establecido.

Suspensión de los efectos del acto recurrido: El artículo 277 del COT. establece:

“La interposición del recurso no suspende los efectos del acto recurrido. No obstante, el interesado podrá solicitar la suspensión de los efectos, cuando de manera concurrente la ejecución del acto pudiera causarle graves perjuicios y la impugnación se fundamente en la apariencia del buen derecho. (Omissis)”

Desde el Código Orgánico Tributario del 2014 (publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N°6.152, de fecha 18 de noviembre de 2014), la sólo interposición del Recurso Jerárquico no suspende los efectos del acto recurrido. En efecto, mientras los Códigos anteriores establecían la suspensión automática de los efectos del acto recurrido al interponer el Recurso en cuestión, el Código del año 2014 y así mismo el Código del 2020, dan un vuelco gigantesco en esta materia, al establecer el privilegio estatal conocido como *solve et repete* (paga y reclama), principio conforme al cual el contribuyente se ve obligado a pagar una obligación tributaria aún con la activación de un recurso ejercido tempestivamente.

En este punto me gustaría citar al autor Serviliano Abache Carvajal, quien en su artículo titulado *“Un desafío pasado y presente del Derecho Tributario: La naturaleza de la solución determinativa y la quiebra de la teoría que predica su concepción con fundamento exclusivo en la ley”*, (Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario N°63. Noviembre, 2010), hace un importante análisis sobre el carácter no ejecutorio de los actos administrativos de contenido tributario, hasta tanto se cumplan o se agoten algunos extremos de ley.

En este orden de ideas Serviliano Abache expone:

“Hablar de actos administrativos definitivamente firmes, equivale a hablar de actos de determinación tributaria exigibles. Estos actos de determinación, contentivos de la solución o posición determinativa de la Administración Tributaria, tampoco serán exigibles hasta tanto no hayan alcanzado plena firmeza jurídica.

En efecto, si el acto de determinación no es firme y, con ello, tampoco es exigible, debido a que no ha transcurrido íntegramente el lapso de impugnación del mismo o, recurrido éste, se está discutiendo su legalidad objetiva (forma) y contenido (fondo) ante los tribunales de justicia y, en consecuencia, la obligación declarada en el mismo no es cierta ni líquida, esto

es, se desconoce con claridad su existencia y con precisión su cuantía, entonces la misma carece de exigibilidad.

En este sentido, hasta tanto la obligación tributaria no haya sido determinada de manera concluyente, con plena certeza, esto es, no se haya precisado si existe deuda tributaria y, de ser así, su importe o cuantía definitiva, entonces el procedimiento de determinación que pende no puede, lógicamente, considerarse concluido y, por ello, definitivo ni mucho menos firme, en razón de la variabilidad de su resultado preliminar, ya sea por aumento o disminución del quantum de la obligación tributaria, incluso pudiendo decretarse judicialmente la inexistencia de la obligación administrativamente determinada.

(Omissis)”.

Comparto íntegramente el postulado del profesor Abache, pues si bien a la luz del Derecho Administrativo puro, los Actos Administrativos están dotados de Ejecutividad y Ejecutoriedad, no es menos cierto, que la materia Tributaria es un área especialísima que por su carácter eminentemente pecuniario requiere de una protección más exhaustiva y una intervención mayor de los Órganos Jurisdiccionales como medios de control de la legalidad y constitucionalidad de las actuaciones del Estado, en este caso, de las actuaciones de la Administración Tributaria.

Continuando con el referido principio *solve et repete*, el mismo profesor Abache lo califica de inconstitucional al explicar que:

“(...) la exigencia del pago de una obligación determinada administrativamente (no de forma definitiva) en un acto tributario que carece de firmeza se traduciría en la inconstitucional pretensión -como manifestación material del solve et repete- de una obligación tributaria incierta, líquida y, posiblemente, inexistente, que tendría que soportar indebidamente el contribuyente recurrente, esto es, se podría ver obligado contra toda lógica jurídica y al margen de la dogmática constitucional, a tener que erogar una suma dineraria (con todas las implicaciones económico-financieras que ello conlleva) para pagar una supuesta deuda cuyo nacimiento no se ha precisado, se desconoce, y además puede ser - o ha sido- recurrido el acto que la demanda, todo lo cual podría concluir que, como no es extraño, sea declarada inexistente dicha obligación o nulo el acto que la contiene por decisión del órgano judicial,

*constituyéndose además esta situación en un claro pago de lo indebido, por demás sujeto a una espinosa repetición.
(Omissis)”.*

Habiendo fijado mi posición sobre la No suspensión de los efectos del acto recurrido, proseguimos con el artículo 277, el cual establece que no obstante la negativa legal de la suspensión en cuestión, el contribuyente podrá solicitar la misma cuando de manera concurrente se prueben los siguientes dos requisitos: *i)* que la ejecución del acto pudiera causarle graves perjuicios, lo que es conocido por la doctrina como el *periculum in damni* o el peligro de daño y, *ii)* que la impugnación se fundamentare en la apariencia del buen derecho, lo que es conocido por la doctrina como *fumu boni iuris*; requisitos éstos, que en la práctica y mucho más a la luz de la jurisprudencia venezolana contemporánea, son difíciles complacer. No obstante, de una buena defensa, de una inteligente aplicación de estos dos requisitos concurrentes y de la recuperación de un Estado de Derecho duramente golpeado la última década, siempre existirá la probabilidad de lograr tal suspensión.

Además, la norma bajo estudio fija que la solicitud de suspensión deberá efectuarse en el mismo escrito del recurso, consignando todas las pruebas que la fundamenten.

También establece que el lapso para que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la suspensión solicitada será el previsto para la admisión del recurso, el cual como veremos más adelante es de tres (3) días hábiles.

Por último, el artículo 277 establece los casos en los que de ninguna manera procedería la suspensión de efectos, estos son:

- 1) Sanciones relativas a clausuras de establecimientos;
- 2) Comiso o retención de mercancías, vehículos, aparatos, recipientes, útiles, instrumentos de producción o materias primas;
- 3) Suspensión de actividades sujetas a autorización por parte de la Administración Tributaria.

Por otro lado, el artículo 278 del COT., establece una cuestión lógica, específicamente que la suspensión parcial de los efectos del acto recurrido no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no suspendida, lo cual exige del contribuyente hacer

una solicitud de suspensión lo suficientemente prolija para que no quede ninguna parte de la sanción pecuniaria fuera de la misma.

Admisión

Lapso para la admisión del recurso y causales de inadmisibilidad del mismo

El artículo 279 del COT., establece que para la admisión del Recurso Jerárquico la Administración Tributaria dispondrá de tres (3) días hábiles, los cuales deben considerarse de la siguiente manera:

Cuando el recurso debe ser decidido por la oficina de la cual emanó el acto, el lapso de tres (3) días deberá contarse desde el día siguiente al vencimiento del lapso para la interposición del mismo, esto quiere decir que, por ejemplo, si el recurso se introdujo un día antes del vencimiento del plazo para su interposición, deberá agotarse este plazo y posterior a ello, comenzará a computarse el plazo de tres (3) días para la admisión ya indicado.

Por otro lado, el mismo dispositivo establece que en el caso de que la oficina que deba decidir el recurso sea distinta a aquella de la cual emanó el acto, el lapso de admisión en estudio se computará a partir del día siguiente de la recepción del mismo. Esto se justifica por cuanto no pueden contarse los días que discurren desde que la oficina que recibió el recurso (que es la misma que lo dictó), envía el mismo a su superior jerárquico, a quien en definitiva le corresponderá tomar la decisión del caso.

Así mismo, la norma *in comento* establece las causales de inadmisibilidad del recurso, a saber:

1. La falta de cualidad o interés del recurrente.
2. La caducidad del plazo para ejercer el recurso.
3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.
4. Falta de asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria.

En lo que respecta a la causal de inadmisibilidad número 4, el Código del 2001 incurría en una contradicción, en el sentido de que, por un lado, preceptuaba que el Recurso Jerárquico podía ser interpuesto por abogado o por cualquier otro profesional en el área tributaria, pero, por otro lado, establecía como causal de inadmisibilidad la falta de asistencia o representación de abogado, lo cual fue aclarado a partir del Código del 2014.

Por otro lado, la norma establece que *“La resolución que declare la inadmisibilidad del Recurso Jerárquico será motivada, y contra la misma podrá ejercerse el Recurso Contencioso Tributario previsto en este Código.”* (Destacado mío), lo cual va en clara consonancia con lo establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en lo relativo a la fundamentación que de sus decisiones debe otorgar la Administración sobre las peticiones o recursos de los Administrados, más específicamente en sus artículos 5° y 18° (numerales 5 y 6):

“Artículo 5°. A falta de disposición expresa toda petición, representación o solicitud de naturaleza administrativa dirigida por los particulares a los órganos de la administración pública y que no requiera subsanación, deberá ser resuelta dentro de los veinte (20) días siguientes a su presentación o a la fecha posterior en la que el interesado hubiere cumplido los requisitos legales exigidos. La administración informará al interesado por escrito, y dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud, la omisión o incumplimiento por este de algún requisito.” (Destacado mío).

“Artículo 18°. Todo acto administrativo deberá contener:

1. Nombre del Ministerio u organismo a que pertenece el órgano que emite el acto;
2. Nombre del órgano que emite el acto;
3. Lugar y fecha donde el acto es dictado;
4. Nombre de la persona u órgano a quien va dirigido;
5. **Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes;**
6. **La decisión respectiva, si fuere el caso;**
7. Nombre del funcionario o funcionarios que lo suscriben, con indicación de la titularidad con que actúen, e indicación expresa, en caso de actuar por delegación, del número y fecha del acto de delegación que confirió la competencia.
8. El sello de la oficina.

El original del respectivo instrumento contendrá la firma autógrafa del o de los funcionarios que lo suscriban. En el caso de aquellos actos cuya frecuencia lo justifique, se podrá disponer mediante decreto, que la firma de los funcionarios sea estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad.” (Destacado mío).

Todo lo anterior, requisitos indispensables para que el administrado (contribuyente) puede ejercer el Recurso Contencioso Tributario de Nulidad establecido en el COT.

Lapso probatorio y medios de prueba admitidos en el COT

Promoción de pruebas

Cuando expuse en el punto relativo a la interposición del Recurso Jerárquico (fondo y formas), sostuve que el artículo 273 del COT. establece que con el escrito del recurso “(...) *deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, el acto recurrido deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. De igual modo, el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio.*” (Destacado mío). Con lo cual, tal y como se explicó, en este procedimiento **no existe** un lapso de promoción de pruebas dentro de la etapa probatoria, sino que, dicha oportunidad se circunscribe al mismo *momentum* del escrito recursivo.

Ahora bien, lo que quiero destacar en esta parte es la **libertad probatoria** establecida en el Código Orgánico Tributario, a tenor de lo dispuesto en su Título IV (De la Administración Tributaria), Capítulo III (De los Procedimientos), Sección Segunda (De las Pruebas), más específicamente en su artículo 166 que establece:

*“Podrán invocarse **todos los medios de prueba admitidos en derecho**, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración.*

Salvo prueba en contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras.” (Destacado mío).

Así mismo y como complemento de la libertad probatoria estatuida en la norma anterior, el artículo 167 establece:

*“Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, en los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales. A tal efecto, deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia, y el estudio técnico a realizar.
(Omissis).”*

Norma que permite observar que, así como existe libertad probatoria para el contribuyente recurrente, también la Administración como parte del procedimiento (accionante y juzgadora), podrá valerse de diversidad de medios necesarios para esclarecer hechos importantes para la toma de la decisión respectiva; cuestión que encontramos repetirse en el párrafo primero del artículo 279 del COT. el cual establece lo siguiente:

“La Administración Tributaria podrá practicar todas las diligencias de investigación que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos, y llevará los resultados al expediente. Dicha Administración está obligada también a incorporar al expediente los elementos de juicio de que disponga.”

Sin olvidar el principio de publicidad (al estar obligada a incorporar al expediente las resultas de las experticias practicadas) que debe imperar en todo el proceso investigativo que lleve a cabo la Administración, como garantía al ejercicio del Derecho a la Defensa del contribuyente.

Admisión de Pruebas

Dentro de las normas que rigen el procedimiento bajo estudio, no se ve regulada la oportunidad para que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la admisibilidad o no de las pruebas promovidas, no obstante, tomando en cuenta las altas potestades otorgadas a la Administración, encaminadas a conocer la verdad sobre la obligación tributaria, considera esta autor -además de que la práctica así lo ha determinado-, que la misma admitirá las pruebas que sean legales y procedentes y desechará las que aparezcan manifiestamente ilegales o impertinentes.

Evacuación de Pruebas:

Continúa el Parágrafo Primero del artículo 279 del COT:

“A tal efecto, una vez admitido el Recurso Jerárquico, se abrirá un lapso probatorio, el cual será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles, prorrogables por el mismo término según la complejidad de las pruebas a ser evacuadas.”

En esta parte del parágrafo encontramos el lapso para la denominada evacuación de pruebas, oportunidad en la que, luego de que la Administración Tributaria se pronuncia sobre la admisibilidad de las pruebas promovidas en el escrito recursivo (tal y como se expuso en el punto precedente), las mismas serán incorporadas al expediente.

Llama la atención, que la norma en cuestión no establece un plazo máximo para esta oportunidad del procedimiento, sino que, por el contrario, fija un plazo mínimo. Es decir, el legislador dejó al arbitrio de la misma Administración la facultad de determinar, según la complejidad del caso, un lapso de evacuación de pruebas superior a esos quince días. No obstante, desde el punto de vista práctico, la Administración Tributaria ha tomado dicho plazo como el aplicable a la mayoría de los casos y, por indicación del mismo dispositivo, prorrogable por un plazo igual, según la complejidad de las pruebas a ser evacuadas.

Así mismo, el Parágrafo Primero del artículo 279, culmina estableciendo que podrá prescindirse del plazo de evacuación previamente mencionado en dos casos, a saber: i) en asuntos de mero derecho, es decir, en aquellos casos en los que no hay discusión sobre hechos, sino que basta el estudio del acto y su comparación con las normas que se dicen vulneradas por él, a fin de que, concluida la labor de interpretación jurídica, se declare su conformidad o no a derecho; y ii) -lógicamente- cuando el recurrente no haya anunciado, aportado o promovido pruebas.

El artículo bajo estudio finaliza con el Parágrafo Segundo, el cual dispone:

“La Administración Tributaria podrá solicitar del propio contribuyente o de su representante, así como de entidades y de particulares, dentro del lapso para decidir, las informaciones adicionales que juzgue necesarias, requerir la exhibición de libros y registros y demás documentos relacionados con la

materia objeto del recurso y exigir la ampliación o complementación de las pruebas presentadas, si así lo estimare necesario.”

Parágrafo éste que, sin lugar a dudas, guarda estrecha relación con los artículos 167 y 279 del COT., en el sentido de las múltiples facultades que posee la Administración Tributaria para el esclarecimiento de las circunstancias investigadas por ella u objetadas por el contribuyente.

Decisión del Recurso

Todo lo relativo a la decisión del Recurso Jerárquico, se encuentra regulado en los artículos 280 al 282 del COT. (ambos inclusive), los cuales estudiaremos de la siguiente manera:

¿A quién le corresponde la decisión del Recurso?

De conformidad con el artículo 280 le corresponde a la máxima autoridad de la Administración Tributaria, quien podrá delegarla en la unidad o unidades bajo su dependencia. Ahora bien, desde el punto de vista práctico y a modo de ejemplo, esto sería así:

Administración Tributaria Nacional: Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Máxima autoridad de dicho Órgano: Su Superintendente. No obstante, en la práctica y por delegación, quien emite la decisión es el Gerente General de Servicios Jurídicos o los Gerentes Regionales de Tributos Internos.

Administración Tributaria Municipal: Le correspondería al ciudadano Alcalde del Municipio de que se trate, quien también se vale de su Consultoría Jurídica.

¿Cuál es el lapso para decidir el Recurso?

De conformidad con el artículo 281, el lapso para decidir será de sesenta (60) días continuos, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. También hay que destacar que según esta norma y de conformidad con lo establecido en el último

aparte del párrafo primero del artículo 279, cuando se haya prescindido del lapso probatorio, el lapso para decidir comenzará a computarse a partir del día siguiente de aquel en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declara no abrir la causa a pruebas. Esta parte es muy importante desde el punto de vista práctico, pues sin este auto o constancia escrita en la que Administración haya decidido no abrir el lapso probatorio, no se tendrá claro a partir de qué momento se computarán los sesenta (60) días para la decisión administrativa y obviamente, tampoco se tendrá claro si operó o no el denominado “*silencio administrativo*”, el cual de conformidad con el artículo 4º de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, significa una respuesta NEGATIVA al recurso ejercido, lo cual habilita al administrado (contribuyente) a ejercer el recurso inmediato siguiente, que como ha de saberse, es el Recurso Contencioso Tributario.

En este punto me gustaría abrir un breve paréntesis, en el sentido de aclarar que, el Código Orgánico Tributario no establece la obligatoriedad del agotamiento de la vía administrativa para acceder a los órganos jurisdiccionales, por lo cual es optativo para el recurrente intentar el Recurso Jerárquico o acudir de manera inmediata a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario y ejercer el Recurso Contencioso Tributario de Nulidad, avance que se logró desde la entrada en vigencia de la Constitución de 1999, cuando la jurisprudencia patria, en aplicación de los nuevos preceptos constitucionales, privilegió el acceso a la justicia sin limitaciones. No obstante, debe tenerse en cuenta que, si bien el contribuyente no está obligado a agotar la vía administrativa para acceder a los órganos jurisdiccionales, una vez que opta por ejercer el Recurso Jerárquico, deberá esperar su decisión definitiva o la materialización del silencio administrativo negativo *supra* expuesto para posteriormente, activar la vía contenciosa.

Otras consideraciones de la decisión del Recurso Jerárquico:

El artículo 282 establece:

*“El recurso deberá decidirse mediante resolución motivada, debiendo, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes, que afecte o pudiera afectar su posición competitiva. Cumplido el término fijado en el artículo anterior sin que hubiere decisión, el recurso se entenderá denegado, quedando abierta la jurisdicción contencioso tributaria.
(Omissis)”.*

En esta parte del artículo, se hace referencia a materias especiales en las que, durante la indagación tributaria, los funcionarios actuantes se hayan valido de información comercial y/o financiera confidencial que fuere vinculante para el caso. Ejemplo de esto es la materia de precios de transferencia establecida en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en donde en todo lo relativo a operaciones realizadas entre partes vinculadas, se debe mantener especial reserva.

Por otro lado, en esta misma parte de la norma, se ratifica lo explicado en el punto anterior, cuando hablaba del silencio administrativo negativo, lo que resulta más interesante, cuando en el último aparte del mismo artículo se establece que la Administración Tributaria no podrá emitir resolución denegatoria del recurso jerárquico, después de vencido el lapso para decidir y el contribuyente hubiere intentando el recurso contencioso tributario en virtud del ya mencionado silencio administrativo.

Por último, el segundo párrafo de la norma *in comento*, establece lo que sucederá en el caso de que el contribuyente haya ejercido subsidiariamente el recurso contencioso tributario, fijando que “(...) la Administración Tributaria deberá enviar el recurso al tribunal competente, sin perjuicio de las sanciones aplicables al funcionario que incurrió en la omisión sin causa justificada.” (Omissis).

Referencias

Abache C., Serviliano (2010). Un desafío pasado y presente del derecho tributario: La naturaleza de la solución determinativa y la quiebra de la teoría que predica su concepción con fundamento exclusivo en la ley. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, edición N°63/2010, pp. 27-30.

Andrade R., Betty (2003). Evolución de la medida cautelar de suspensión de efectos en el contencioso tributario bajo la vigencia de la Constitución de 1999. *Revista de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario*. 2003, Caracas.

Brewer C., Allan (1990). *Colección de Estudios Jurídicos*, 1990, Caracas.

Código Orgánico Tributario (2020). Decreto Constituyente publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N°6.507, de fecha 29 de enero de 2020. Caracas.

Código Orgánico Tributario (2014). Gaceta Oficial N°6.152 Extraordinaria. 18 de noviembre de 2014. Caracas.

Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial N°37.305. 17 de octubre de 2001. Caracas.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial N°36.860. 30 de diciembre de 1999. Caracas.

Dupuoy, Elvira (2013). Derecho Procesal Tributario. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

Enmienda N°1 a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2009). Gaceta Oficial N°5.908 Extraordinaria. 19 de febrero de 2009. Caracas.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981). Gaceta Oficial N°2.818 Extraordinaria. 1° de julio de 1981. Caracas.

Sobre los Autores

César García Novoa

Licenciado y Doctor en Derecho. Consultor académico de estudios españoles y latinoamericano. Director del curso de perfeccionamiento en Fiscalidad Internacional de la Universidad Santiago de Compostela. Miembro del Consejo de Redacción de la Revista de Nueva Sociedad (España), Revista de Derecho Tributario (Argentina), Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, información fiscal, nueva fiscalidad y Revista tributaria de las Américas. Investigador invitado del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria.



Dhennys Hernaylin Tapia Márquez

Especialista en Gerencia Tributaria (UC) 2007. Abogado (UC), 2004. Técnico Superior Universitario en Administración de Aduanas, Colegio Universitario de Administración y Mercadeo (CUAM) 1996. Profesora del postgrado en Gerencia Tributaria (FaCES-UC). Asesor y Consultor Tributario. Miembro investigador Asistente del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT).

Editza de Los Ángeles Oliveros Aguilar

Especialista en Gerencia Tributaria. Maestría en Administración de Empresas, mención Gerencia (UC). Master en Negocios y Comercio Internacional (Universidad de Barcelona, España), Licenciada en Contaduría Pública (UC). Profesora Universitaria a nivel Nacional e Internacional. Facilitadora del Diplomado en Criptomonedas (UC). Profesora en el postgrado en Gerencia Tributaria. Cursa estudios en gestión de Negocios, modalidad on line en la Universidad del Siglo XXI (Córdoba, Argentina). Investigadora Asociada del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT).



Elio Amílcar Farfán Torrelles

Maestría en Administración de Empresa, Mención Finanzas. Licenciados en Contaduría Pública (UC). Cursante del Doctorado en Ciencias Administrativas y Gerenciales de la Universidad de Carabobo. Autor y coautor de publicaciones. Profesor de pre y postgrado en Planificación Estratégica de Negocios. Investigador Agregado del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT).

Freddy Antonio Gamarra García

Maestría en Administración de Empresas. Mención Gerencia. Especialista en Gerencia Tributaria. Licenciado en Contaduría Pública. Abogado. Profesor ordinario FaCES-UC. Coordinador académico del postgrado en Gestión Aduanera y Tributaria (2007-2017) Universidad José Antonio Páez. Experto en tributación Municipal. Funcionario de la Alcaldía de Valencia-Venezuela (1994-2004). Asesor contable y tributario. Investigador Asociado del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT).



Freddy Orlando Pina Faneite

Especialista en Gerencia Fiscal. Licenciado en Administración Comercial (UC). Candidato a Doctor en Ciencias Sociales, mención estudios del trabajo. Autor y coautor en diversas publicaciones. Profesor de la asignatura Régimen Aduanero en Postgrado en Gerencia Tributaria y Problemas Socioeconómicos de Venezuela y América latina y Comercio Internacional de la Escuela ACCP-Bárbula, FaCES-UC. Investigador titular del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT).

Gladys Maribel Guillén Sánchez

Doctora en Educación con estudios Postdoctorales (USB). Maestría en Investigación Educativa. Estudios en Literatura Venezolana. Licenciada en Educación mención idiomas. Autora y coautora de diversas publicaciones. Profesora titular a dedicación exclusiva en la asignatura Investigación Aplicada a las Ciencias Administrativas y Contables a nivel de pregrado y Seminarios de Investigación en Postgrado FaCES-UC. Investigador Titular del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT).



Ingrid Carolina Roa Rojas



Especialista en Gerencia Tributaria. Maestría en Administración de Empresas, mención Finanzas. Candidata a Doctora en Ciencias Económicas y Sociales (UC). Jefe de la Catedra de Impuestos (La Morita-UC). Profesora en Pre y Postgrado de la Universidades de Carabobo; José Antonio Páez y Nacional Experimental Simón Rodríguez. Facilitadora de Normas Internacionales de Contabilidad de la Federación de los Colegio de Contadores de Venezuela. Investigadora Titular del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT)

Jesús Manuel Oliveros Márquez

Especialista en Derecho Tributario y Abogado (UCAT). Candidato a Doctor en Derecho (Universidad de Zaragoza-España) y en Gerencia (UNEFA). Profesor de pre y postgrado en la Universidades Católica del Táchira; de las Fuerzas Armadas; los Andes y Escuela Nacional de Hacienda Pública. Editor de la Revista Tributum. Investigador Asociado en el Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT).



Leonardo Ernesto Villalba González



Doctor en Ciencias Administrativas. Especialista en Gerencia Fiscal. Magister en Curriculum. Mención Evaluación. Especialista en Evaluación Curricular. Abogado. Profesor Titular a dedicación exclusiva en la cátedra de Derecho Financiero y Tributario. Coordinador-Fundador del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT) y de línea de investigación Mega Tendencias Tributarias. Coordinador del Postgrado en Gerencia Tributaria-Valencia. Miembro de la Comisión coordinadora del Doctorado en Ciencias Administrativas y Gerenciales. Miembro del Comité de arbitraje de la Revista Tributum. ORCID: 3-4820-7134

Luis Arturo Martínez Niño

Especialista en Derecho y Gerencia Tributaria. Abogado. Profesor de postgrado en Gerencia Tributaria. Experto en contencioso administrativo, Propiedad Intelectual, conciliación, mediación y arbitraje. Investigador junior del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT)



Neyda Mercedes Ibañez de Castillo



Doctora en Ciencias Gerenciales. Maestría en Administración de Empresas, mención Gerencia. Especialistas en entornos virtuales de aprendizaje de la organización de Estados Iberoamericano. Economista. Profesora-investigadora en el Doctorado en Ciencias Administrativas y Gerenciales y en la Maestría en Administración de Empresas, mención gerencia. Coordinadora General del Centro de Investigación y Desarrollo de la Pequeña y la mediana y la microempresa del Estado Carabobo (CIDPyMESMicro). Investigadora invitada en el Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura tributaria (CIDTCT).

Nick Alexander Mora España

Especialista en Gerencia Tributaria (UC). Licenciado en Contaduría Pública (UNERG). Candidato a doctor en Ciencias Económicas y Sociales (UC). Profesor en el Postgrado en Gerencia Tributaria. Autor y Coautor en diversas publicaciones. Investigador Asociado del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura tributaria (CIDTCT).



Rubén Argenis Castillo Oropeza



Doctor en Ciencias Gerenciales. Maestría en Administración de Empresas, mención Finanzas. Especialista en Gestión Aduanera y Tributaria y en Comercio Exterior. Corresponsable de la Línea de Investigación Estudios teóricos y de aplicación del conocimiento en las ciencias administrativas, económicas y contables: nuevos paradigmas gerenciales. Miembro fundador del comité editorial de la Revista Estudios Gerenciales y de las Organizaciones. Miembro de la junta directiva de MECALCON y Presidente de la Alianza Empresarial para un comercio Seguro BASC-Venezuela. Investigador invitado del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT)

Wilman José Ríos Hernández

Especialista en Gerencia Tributaria. Abogado (UC). Profesor de pregrado y Postgrado en las Universidades de Carabobo y José Antonio Páez. Autor y coautor en diversas publicaciones. Investigador junior del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT)



Tributos: una visión prospectiva

Primera edición, 2021

Depósito Legal: CA2021000016

ISBN Electrónico: 978-980-233-776-3

Todos los artículos de este libro, han sido objeto de Arbitraje por Colaboradores expertos en el tema, lo que permitió la selección. Esto representa las contribuciones de Profesores e Investigadores adscritos a las líneas de investigación Mega Tendencias Tributarias en sus áreas temáticas Principios Constitucionales Tributarios, Gestión Tributaria Internacional, Gestión Tributaria Nacional y Gestión Tributaria Local, Gestión de la Cultura Tributaria; Procesos y Productos de la Investigación e; Innovación y Desarrollo Humano que forman parte del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT) de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Carabobo.

Este libro está protegido bajo la licencia **Creative Commons Reconocimiento Internacional - No Comercial - Compartir Igual (CC BY-NC-SA)**, para copiar, distribuir y comunicar públicamente por terceras personas si se reconoce la autoría de la obra en los términos especificados por el propio autor o licenciante. Está permitido que se altere, transforme o genere una obra derivada a partir de esta obra, siempre deberá difundir sus contribuciones bajo la misma licencia que la creación original. No Puede utilizarse esta obra para fines comerciales. Nada en esta licencia menoscaba o restringe los derechos morales del autor.





Tributos: una visión prospectiva



Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria

ISBN: 978-980-233-776-7



9 789802 337767