act 2111



#### UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO VICERECTORADO ACADÉMICO DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO AREA DE DERECHO ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

# TRABAJO ESPECIAL DE GRADO EL FLAT TAX EN VENEZUELA

Presentado por Salazar Guillén, Skarlet Mildre

Para optar al Título de Especialista en Derecho Financiero

Asesor: Garantón Blanco, Juan Carlos

Caracas, Febrero de 2014



# UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRÉS BELLO VICERECTORADO ACADÉMICO DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO AREA DE DERECHO POSTGRADO DE DERECHO FINANCIERO

### APROBACIÓN DEL ASESOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Skarlet Salazar Guillén, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título definitivo es: El Flat Tax en Venezuela; y manifiesto que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas a los 25 días del mes de Febrero de 2014.

Juan Carlos Garantón Blanco C.I. 6 916 061

#### Agradecimientos

A mi familia, a mis padres y a mis hermanos por su apoyo y comprensión.

A mis amigos por siempre estar pendiente, especialmente a Yeny Patricia, Daliana y Dariella.

A mi tutor, Juan Garantón, por toda la colaboración prestada, paciencia y disposición.

Al Prof. Vallenilla, por su paciencia y asesoría en el desarrollo de este proyecto.

A Ursula, por siempre recordarme que es importante terminar lo que se comienza.

# UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRÉS BELLO VICERECTORADO ACADÉMICO DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO ÁREA DE DERECHO ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

#### EL FLAT TAX EN VENEZUELA

Autora: Skarlet Salazar Asesor - Tutor: Juan Carlos Garantón Febrero - 2014

#### RESUMEN

El Impuesto sobre la Renta fue instaurado en 1942 en Venezuela con el objetivo de hacer el sistema tributario progresivo y justo. El problema es que en esa búsqueda de justicia se han creado una serie de procedimientos que han hecho engorrosa la determinación del impuesto y han encarecido los costos de cumplimiento para los contribuyentes. Venezuela es un país petrolero que depende enormemente de los ingresos provenientes de esta actividad para financiar gran parte del gasto público y por tanto es altamente susceptible a las variaciones de los ingresos por este concepto lo que hace que la economía sea altamente volátil. En busca de estabilidad, surge la necesidad de una reforma tributaria que incentive el aparato productivo, promueva la inversión y sea consecuente con las más actualizadas tendencias mundiales en materia impositiva en cuanto a la simplificación de las relaciones entre las administraciones tributarias y contribuyentes. Estos precisamente son los argumentos planteados en el presente trabajo mediante la adopción del Flat Tax. El trabajo presentado parte del análisis en conjunto del sistema tributario, luego analiza a fondo el actual régimen de imposición a la renta e identifica la necesidad de su reforma para definir luego al Flat Tax y estudiar cómo se puede implementar en Venezuela. Esta propuesta no pretende ser la solución única y definitiva para el país, pero podría ser el primer paso para una reforma firme que contribuya a un desarrollo sustentable, tal como lo establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Arts. 128, 310 y 326). La metodología utilizada es la propia de una investigación documental de tipo descriptivo y de desarrollo conceptual apoyada por una amplia revisión bibliográfica y las correspondientes conclusiones y recomendaciones al final del trabajo.

Palabras claves: Flat tax o impuesto plano. Reformas tributarias. Imposición directa e indirecta. Incentivos a la economía.

# Índice General

APROBACIÓN DEL ASESOR	i
Agradecimientos	ii
RESUMEN: El Flat Tax en Venezuela	iii
Índice General	iv
Lista de Siglas	v
Lista de Tablas	vi
Intoducción	8
Capítulo I: Situación Actual del Sistema Tributario y sus Propuestas de Reforma a través de la Historia	11
La situación actual del sistema tributario venezolano.	11
Propuestas más importantes de simplificación y modernización realizadas a través de la historia contemporánea venezolana y su relación con las fluctuaciones de los precios del petróleo.	17
Necesidad de crear una fuente interna de financiamiento del gasto público. que permita un menor protagonismo de la actividad petrolera en cuanto a las decisiones de política fiscal.	22
Capítulo II: El Impuesto sobre la Renta en Venezuela	25
Creación del impuesto sobre la renta en 1942, así como la identificación de las bases del sistema tributario.	25
Evolución a través de los años y las distintas modificaciones y adaptaciones que se han realizado a través de los 70 años.	28
Ventajas y desventajas del impuesto sobre la renta para los contribuyentes, para la administración tributaria y en general para la economía del país.	30
Capítulo III: Necesidad de una reforma tributaria	35
Modernización del sistema tributario para hacer un sistema más flexible y simple, adaptado a las economías globalizadas y de acuerdo con las nuevas tendencias mundiales	35
La inclusión de la economía informal en el universo de contribuyentes.	39
Los empresarios y el mayor peso en la balanza	41

Capítulo IV: El Flat Tax como una Nueva Forma de Imposición Directa, sus Orígenes, Ventajas y Desventajas de su Implementación en Otros Países	43
Historia del Flat Tax	56
Fenómeno "Revolución del Flat Tax" y el apoyo de los medios de comunicación para su difusión en el mundo.	58
Experiencia de su implantación en los distintos países y su influencia en las más recientes reformas impositivas.	61
Ventajas y desventajas de su adopción en otros países.	64
Capítulo V: Implementación del Flat Tax en Venezuela	68
Adaptación del Flat Tax al sistema impositivo venezolano	69
Identificar un periodo de transición y convivencia con el sistema impositivo actual.	69
El Flat Tax como medio para la modernización del sistema tributario y adaptación a las economías globalizadas.	77
El Flat Tax como medio para reducir costos de cumplimiento tanto para la administración tributaria como para las empresas.	78
El Flat Tax como medio para incluir a la economía informal dentro del universo de contribuyentes sin necesidad de crear un nuevo tributo o monotributo.	79
El Flat Tax como verdadero incentivo al ahorro y a la reinversión en	80
Venezuela.	
Ventajas y desventajas de la adopción del Flat Tax en Venezuela.	81
Conclusiones y recomendaciones.	83
Referencias	85

#### Lista de Siglas

CBRV: Constitución Bolivariana de la República de Venezuela

ISLR: Impuesto Sobre La Renta.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

SENIAT: Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.

LISLR: Ley de Impuesto Sobre La Renta.

LOPPM: Ley Orgánica de Poder Público Municipal.

BANAVIH: Banco Nacional de Vivienda y Habitat

INCES: Instituto de Cooperación Educativa Socialista

LOCTI: Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Información.

FONA: Fondo Nacional Antidrogas.

FONACIT: Fondo Nacional de Ciencia y Tecnología.

LOD: Ley Orgánica de Drogas.

FMI: Fondo Monetario Internacional.

COT: Código Orgánico Tributario.

Bpd: Barriles por Día.

Bn: Billones.

MH: Ministerio de Hacienda.

RIF: Registro de Información Fiscal.

UT: Unidad Tributaria.

PYME's: Pequeñas y Medianas Industrias.

IETU: Impuesto Empresaria a Tasa Única.

### Lista de tablas

Cuadro 1.1. Tributos Parafiscales	
Cuadro 4.1 Formulario de Declaración de Flat Tax para empresas	50
Cuadro 4.2 Formulario de Declaración de Flat Tax para personas naturales bajo relación de dependencia.	52
Cuadro 5.1 Formulario de Declaración de Flat Tax para empresas venezolanas.	75
Cuadro 5.2 Formulario de Declaración de Flat Tax para personas naturales	76

#### Introducción

En el mundo actual debido al fenómeno de la globalización y a los distintos convenios de integración que se desarrollan a nivel mundial, se hace necesario que los países compitan entre sí para atraer inversión y sostenerse. Es por esto que se deben ofrecer las mejores condiciones para el desarrollo empresarial procurando un sistema económico justo y eficiente, así como un sistema tributario sano, lo cual debe ser siempre objetivo de todo gobierno.

En los últimos años los problemas del impuesto sobre la renta han sido numerosos y variados. Desde la definición de rentas hasta la búsqueda de mecanismos eficientes para mitigar la doble imposición internacional han sido motivos para establecer un sistema complejo que, por el contrario, busca ser más justo.

Es por esto que se han desarrollado en el mundo nuevas propuestas impositivas y entre ellas el Flat Tax. Desde comienzos de los años 80 Hall y Rabushka han recorrido el mundo con su propuesta que ha ganado popularidad debido a su simplicidad y exitosas experiencias, especialmente en los países del norte de Europa.

Conceptualmente el impuesto plano es un tributo directo que tiene como base gravable el consumo, en tanto que se permite la total deducción de la inversión y se elimina cualquier tratamiento preferencial. El tributo sustituye el impuesto sobre la renta corporativa y de las personas naturales por una propuesta integral que contiene dos piezas: un impuesto a los negocios y un impuesto a los pagos laborales. Éste último se caracteriza por su alta progresividad al establecer un amplio mínimo exento y un esquema de tarifas marginales.

En la práctica ningún país ha adoptado a cabalidad la propuesta teórica, sin embargo ha servido como marco de referencia para simplificar los sistemas tributarios a través de la eliminación de los tratamientos preferenciales y la considerable reducción de la tarifa de renta. Los países que así lo han hecho y en combinación con otras políticas económicas, han presentado en los períodos subsiguientes tasas de crecimiento muy altas y por lo tanto mayores niveles de recaudación.

Metodológicamente el presente trabajo se ubica en una investigación documental de tipo descriptivo que ofrece la ventaja de precisar elementos empíricos del tema a través de investigar en los textos legales, jurisprudenciales, doctrínales y otros documentos, analizados fundamentalmente con sentido crítico y temático, esto es, a través de los variados aspectos como han sido considerados en su oportunidad por los estudiosos de la materia, lo anterior configura una investigación analítica y de desarrollo conceptual con apoyo de una amplia revisión bibliográfica. En tal sentido y de acuerdo a los objetivos establecidos, la investigación es de tipo documental a nivel descriptivo.

Se partió de analizar el actual sistema tributario para identificar la necesidad de reformarlo para luego definir el Flat Tax y estudiar su adopción en Venezuela, en cinco capítulos.

En el primer Capítulo se realiza un análisis completo del sistema tributario, identificando todos los impuestos existentes y estudiando las propuestas más importantes de simplificación y modernización del sistema a través de los años, así como su relación con las variaciones de los ingresos petroleros.

En el segundo Capítulo se estudia el Impuesto sobre la Renta venezolano desde el momento de su nacimiento hasta su configuración actual, también se identifican las ventajas y desventajas del actual sistema.

En el Capítulo tercero, se analiza la necesidad de una reforma tributaria orientada a la modernización del sistema tributario y a la atracción de la inversión, se trata también el tema de la inclusión de la economía informal en la lupa de la

administración tributaria y el peso que soportan los grandes contribuyentes en el sistema impositivo actual.

En el cuarto Capítulo se define el Flat Tax ampliamente y se describe su desarrollo práctico en los países que lo han adoptado en el mundo.

En el quinto Capítulo se configura el Flat Tax como una propuesta de reforma tributaria para Venezuela, se proponen algunos métodos con los cuales se implementaría y se identifican las ventajas y desventajas de la propuesta.

El objetivo principal de esta investigación es identificar la necesidad de una reforma tributaria para Venezuela a través de la adopción del Flat Tax, con miras a simplificar el sistema y crear una ventaja comparativa con respecto a otros países, incentivando la inversión privada nacional y extranjera. Todo esto encaminado a una propuesta novedosa ya que no existe ningún estudio a nivel académico similar en Venezuela y que será fundamentado en material informativo en español y en inglés que sirvieron de base y soporte teórico al investigador.

Finalmente se exponen las conclusiones y recomendaciones de la investigación, así como las referencias bibliográficas que sirvieron como base teórica de la misma.

#### Capítulo I

## Situación Actual del Sistema Tributario y sus Propuestas de Reforma a través de la Historia

#### La situación actual del sistema tributario venezolano.

El sistema tributario venezolano está compuesto por impuestos, tasas y contribuciones en los diferentes niveles del poder público consagrados en el Artículo 316 de la Constitución Bolivariana de la República de Venezuela (CBRV, 1999). Los más importantes y los que mayor recaudación generan son el impuesto sobre la renta (ISLR) y el impuesto al valor agregado (IVA) de administración nacional a través del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

El ISLR es un impuesto que grava los enriquecimientos de personas naturales y empresas por separados y es el impuesto que da progresividad al sistema tributario, por consultar la capacidad contributiva de manera directa y global.

Para las personas naturales, grava ingresos mayores a las 1000 Unidades Tributarias, y tiene una deducción de base de 774 U.T. La base imponible del impuesto son todas las remuneraciones o proventos obtenidos por los individuos, profesionales y otros. Las personas jurídicas están sujetas a una tarifa progresiva del 15% al 34% dependiendo de su renta neta que es el resultado de ajustar alternativamente de los ingresos brutos, los gastos estipulados en la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007). Sobre estos aspectos se hará referencia más detallada en el Capítulo II.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto que grava todas las operaciones de venta de bienes muebles corporales, prestación de servicios independientes e importación definitiva de bienes muebles, además de la exportación de servicios y ventas de exportación. La alícuota general es 12% que aplica a casi la

totalidad de las transacciones sujetas al impuesto y una alícuota reducida de 8% para casos puntuales.

En cuanto a los otros niveles del Poder Público el tributo de mayor importancia es el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Servicios Comercio e Índole Similar, cuya base imponible son los ingresos brutos obtenidos por la empresa en el año fiscal. Su base imponible ha sido mayormente uniformada por la LOPPM (Ley Orgánica de Poder Público Municipal) y sus alícuotas varían dependiendo de cada Municipio, ubicándose generalmente se ubican entre el 0,7% al 17%.

Este impuesto ha sido muy criticado por la doctrina nacional por considerarse altamente regresivo e inflacionario, pudiendo resultar fácilmente confiscatorio, ya que no permite la deducción de egresos relativos a la operación del negocio, al ser su base los ingresos brutos.

A nivel estadal encontramos el timbre fiscal (impuesto de 1\*1.000) que grava la emisión de instrumentos de pago a favor de contratistas o prestadores de servicios al sector público, iguales o superiores a 25 Unidades Tributarias, debiendo cancelar al estado, 0.001 céntimos de bolívar por cada 1000 pagados.

También existen, a nivel federal, otros tributos parafiscales relacionados con beneficios sociales a los empleados y aplicados en relación con el salario e incidiendo tanto en sobre el patrono como sobre el trabajador como son el Régimen Prestacional de Vivienda y Habitat (BANAVIH), el Seguro Social Obligatorio, el Régimen Prestacional de Empleo y el Instituto de Cooperación Educativa Socialista (INCES).

A continuación se presenta en el cuadro 1.1 para una mejor visualización las alícuotas y bases imponibles de las contribuciones mencionadas.

Cuadro 1.1
Tributos Parafiscales

Tributo Aplicado al Salario	Base Imponible	Alícuota
Régimen Prestacional de Vivienda y Habitat	Total de las remuneraciones recibidas / pagadas	1% el empleado 3% el empleador
Seguro Social Obligatorio (SSO)	Salario normal	4% el empleado Entre 9% al 11% el empleador dependiendo de la clasificación de riesgo otorgada por el Instituto Venezolano de Seguros Sociales
Régimen Prestacional de Empleo	Salario normal	0,5% el empleado. 1,5% el empleador.
Instituto Nacional Cooperación Educativa Socialista (INCES)	El total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie pagados al personal	2% el empleador. 0,5% el empleado sobre las utilidades.

Fuente: Salazar (2014)

En los últimos años se han creado otros aportes que aplican a las personas jurídicas, como son el Aporte para Ciencia Tecnología e Innovación contemplado en la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Información (LOCTI) al cual están obligadas todas las empresas públicas o privadas, domiciliadas o no que realicen actividades económicas en el país y cuyos ingresos brutos sean mayores a U.T. 100.000. Las alícuotas van del 0,5% al 2% de los ingresos brutos dependiendo de la actividad desarrollada.

El aporte al Fondo Nacional Antidrogas (FONA) que aplica a las personas jurídicas privadas, consorcios y entes públicos con fines empresariales que ocupen 50

trabajadores o más. La alícuota es el 1% de la ganancia o utilidad en operaciones, ésta es de 2% para empresas fabricantes o importadoras de bebidas alcohólicas, tabaco o sus mezclas.

El aporte al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física deben realizarlo las empresas u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades en el país con fines de lucro. La base imponible es la utilidad o ganancia contable anual, siempre que supere las U.T. 20,000.

Estos llamados "aportes" han sido motivo de mucha controversia para la doctrina nacional ya que a pesar de contener todos los elementos para considerarlos impuestos, no son definidos por las respectivas leyes como tales, lo que denota una notable falta de organización y armonización, además de una serie de patologías fiscales. Este tema fue abordado en las X Jornadas de Derecho Tributario por Atencio (2011), donde en sus conclusiones reseña que los tributos parafiscales serán impuestos, tasas o contribuciones especiales, según la naturaleza y esencia de los mismos y que es necesario para comprender su coherencia dentro del sistema distinguir las diferentes contribuciones parafiscales existentes y así poder determinar el grado de incidencia de los principios constitucionales tributarios, evitándose los efectos adversos de posibles supuestos de doble imposición o plurimposición.

En cuanto al aporte de la LOCTI que inicialmente permitía cumplir con el aporte mediante el financiamiento directo de proyectos, señala el autor (op. cit) que la eliminación de esta posibilidad y dejar solamente la figura de "aportes" al Fondo Nacional de Ciencia Tecnología e Innovación (FONACIT) hace más clara aún la naturaleza jurídica de éstos como tributos propiamente, que tanto había sido cuestionada a nivel doctrinario.

Por otro lado la utilización de la misma base imponible en el tributo de la LOCTI, en relación con la base imponible del Impuesto sobre Actividades

Económicas de Industria, Comercio, Servicio y de Índole Similar refleja una identidad de hechos imponibles por la realización de una misma actividad económica, creando un supuesto de doble tributación interna violatorio de los principio de capacidad contributiva y no confiscación en materia tributaria.

Acerca del tributo de la Ley Orgánica de Drogas (LOD) denota falta de armonización en relación a la definición de la base imponible que es uno de los elementos fundamentales de todo tributo, donde se remite a normas contables imprecisas para su cálculo.

En este sentido la creación de forma improvisada de contribuciones parafiscales en el país y al margen de los principios elementales del Derecho Presupuestario, tales como legalidad presupuestaria y unidad de caja, atentan a su vez contra los principios de capacidad contributiva y no confiscación y conllevan en consecuencia a la erosión progresiva del derecho a la propiedad privada de los contribuyentes y a una disminución del nivel de productividad e inversión, todo ello vedado por la Constitución.

Con respecto a este tema es oportuno mencionar la sentencia de la Sala Constitucional: Caso Banavih (Nro. 11-1279, 2011) en donde se discute la prescripción o no del aporte patronal, basado en su carácter tributario. Allí se analiza un dictamen previo de la Sala Política Administrativa donde se reconoce el carácter tributario del aporte patronal al Fondo Nacional de Vivienda y Hábitat en la porción el patrono como una contribución especial.

La sala político administrativa basándose en la doctrina señala que las contribuciones especiales son exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo y tienen como características primordiales que a) no se incluye su producto en lo presupuestos estatales; b) no son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado; c) no ingresan a las tesorerías

estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de fondos (Sentencia Nro. 1928; 2006).

Por lo que la sala concluye que siendo el aporte exigido de carácter obligatorio a los patronos un importen en dinero, impuesto por una ley, de carácter obligatorio y exigido por un ente público y que lo recaudado entra a formar parte del patrimonio del Consejo Nacional de Vivienda deben considerarse tales aportes de naturaleza tributaria, específicamente forma parte de las contribuciones parafiscales. (Nro. 1928; 2006).

Pues bien, en la sentencia de la Sala Constitucional Caso Banavih (Nro. 11-1279, 2011) se revoca lo dictaminado por la sala político administrativa y se concluye que este aporte no tiene carácter tributario ya que, según lo expuesto en la motivación, la finalidad del Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda no es solamente el financiamiento propio, sino a su vez la de establecer mecanismos para que, a través del ahorro individual de cada aportante, se garantice el acceso a la vivienda.

Por otro lado se comenta que su función principal es distribuir el dinero en cuentas individuales propiedad de los trabajadores del sistema y que ellos pueden disponer de sus ahorros para el pago para inversiones en su vivienda, compra de vivienda principal o para pago de créditos hipotecarios

Acerca de las otras contribuciones parafiscales derivadas de la relación laboral presentan, según el citado autor (*op. cit*) disparidad en cuanto a las bases imponibles de los tributos, representados en algunos casos por el salario normal y otros como el Régimen Prestacional de Vivienda y Habitat, que toma en cuenta el salario integral. Para armonizar esto sugiere que el salario normal debería ser la base de todos los tributos.

Para Atencio (op. cit) es necesaria una reforma tributaria que implique la simplificación de la parafiscalidad y la armonización de estas obligaciones con el

resto de las obligaciones vigentes actualmente en el derecho positivo venezolano, por lo que sugiere la creación de una ley de armonización de la parafiscalidad en donde se establezcan los elementos de las obligaciones tributarias que deben cumplirse.

En cuanto a las últimas reformas ocurridas a nivel tributario, Palacios (2011) sotiene que enfocadas, como se ha venido mencionando, en un incremento de la parafiscalidad, hacen al sistema tributario muy poco atractivo para los inversionistas, con marcada tendencia a la improvisación dependiendo del impulso político, sin previsión de consecuencias de la incorporación y derogatoria de impuestos, lo que deviene en una gran inseguridad política y económica. Una muestra son las sucesivas incorporaciones del Impuesto al Débito Bancario o Transacciones Financieras y su derogatoria de acuerdo a los procesos eleccionarios, además de las modificaciones a las alícuotas del IVA.

Propuestas más importantes de simplificación y modernización realizadas a través de la historia contemporánea venezolana y su relación con las fluctuaciones de los precios del petróleo.

En diversos momentos, se han realizado investigaciones y propuestas de cambios en la política fiscal venezolana. Uno de los más relevantes fue el informe coordinado del profesor Shoup experto norteamericano en Finanzas Públicas quien en 1958 fue contratado por el Estado venezolano para el Proyecto de Política de Modernización de las Instituciones Públicas. En este estudio se realizaron diversas recomendaciones en materia tributaria por calificar el sistema como regresivo y que no fueron acogidas en su momento principalmente por razones políticas

En Marzo de 1980, por Decreto Presidencial se conformó la Comisión de Reforma y Estudio Fiscal liderada por el Dr. Tomás Enrique Carrillo Batalla. El estudio estuvo enfocado en todo el aparato fiscal de estado: políticas públicas relacionadas con ingresos, gastos, deudas, planificación, contabilidad, control, sistema de personal de la administración pública.

El producto fue un plan de reforma fiscal que se resumía básicamente en que el objetivo debía ser mejorar el actual sistema tributario en vez de crear nuevos tributos, en aspectos como la creación de medios para contrarrestar la evasión y hacer más productivo y rendidor el sistema.

En cuanto al ISLR se proponía una alícuota fija de 30% a 35% para las personas jurídicas, incrementar la progresividad en cuanto a las personas naturales y suprimir las exenciones y exoneraciones, salvo algunos casos excepcionales, de modo de crear incentivos a la producción y aumento del empleo a través de la simplificación del impuesto. Además se propuso la incorporación del impuesto de sucesiones dentro de la misma estructura del ISLR. Se sugirió también la creación de un impuesto general a las ventas que más tarde sería un impuesto al valor agregado.

En este informe se hacía referencia a las fallas del ISLR. Se mencionaba la amplia gama de deducciones y exoneraciones por razón de la inversión que aplicaban a las grandes empresas o corporaciones, básicamente decía que el ISLR era un impuesto para el sector comercial y que las lagunas e imprecisiones facilitaban la elusión y evasión (Informe del Proyecto de Reforma Fiscal, 1988, p.11):

En 1983, con la caída del bolívar y de los precios del petróleo, además de los procesos de endeudamiento masivo desde 1974 hasta 1983, se originó una fuerte crisis económica por lo que el la Misión para Latinoamérica del Fondo Monetario Internacional (FMI) dio algunas recomendaciones. Entre ellas fueron particularmente importantes: la disminución de la progresividad del ISLR, la rebaja de impuestos a las importaciones, la sinceración de precios de los servicios públicos y la creación del IVA.

Luego en los años 90, durante la presidencia de Carlos Andrés Pérez y siguiendo las recomendaciones del FMI se realizó la *Propuesta de Modernización del* 

Sistema Tributario Venezolano a cargo de un equipo interdisciplinario del Ministerio de Hacienda. El objetivo fue dar una respuesta a la recesión económica del momento debido a los bajos precios del petróleo, la creciente inflación y el déficit público. Sin embargo, estas medidas financieras fueron ejecutadas de forma muy rápida lo que generó descontento en la población y provoco un estallido social que tuvo como consecuencia el Golpe de Estado de 1992, dirigido por el Teniente Coronel Hugo Chávez Frías, quien fuera apoyado por los sectores de izquierda Este conjunto de medidas retrasaron la implementación del IVA hasta 1994.

El plan de gobierno en materia económica se resumía en primer lugar en un plan de estabilización económica de corto plazo, orientado a recuperar los equilibrios de los mercados cambiario y financiero, reducir el déficit público y racionalizar el sistema de precios; y en segundo lugar un plan de ajuste estructural a mediano plazo, orientado a mejorar la eficiencia de la economía interna y la competitividad externa como condiciones necesarias para el crecimiento sostenido del bienestar social (MH, 1991):

Por ello en ese momento se tomaron medidas como la unificación y la flexibilización del tipo de cambio, liberación de tasas de interés, eliminación total del control de precios, racionalización de subsidios, aumento de precios de los servicios públicos e inicio de la reforma arancelaria.

Ubicándonos en el momento económico, los ingresos petroleros habían disminuido en un 55% en términos reales desde 1984 hasta 1990, por lo que el petróleo era importante pero no suficiente para el sostenimiento del gasto público.

Luego del Golpe de Estado de 1992 y como consecuencia de los acontecimientos sociales, políticos y económicos de esa época, en 1998 toma el poder por vía del sufragio el movimiento liderado por Hugo Chávez Frías resultando ganador de las elecciones presidenciales. Al año siguiente se convoca una Asamblea Constituyente legitimada por la sala plena de la Corte Suprema de justicia y que el

Congreso de la República aprueba para evitar otro estallido social y es cuando se siembran las bases constitucionales actuales del país. A partir del año 1999 hasta el presente se instaura en Venezuela un nuevo régimen político llamado "socialismo de siglo XXI" (Rachadell, 2009, p.56).

En Venezuela ha habido reformas tributarias significativas, que como venimos mencionando se deben generalmente a las fluctuaciones del precio del petróleo, principal actividad económica del país y fuente de recursos del tesoro venezolano.

Tomando en consideración el análisis realizado por Vásquez y Leal (2003) acerca de las más importantes reformas se observa que en el año 1961, se realiza una restructuración del ISLR en cuanto a las tarifas, normas para las declaraciones, modificación de la base de exención, de los sistemas de declaración del enriquecimiento, modificación de la liquidación y de la recaudación del impuesto, normas de control fiscal y de las fiscalizaciones. También se modifico el Impuesto sobre Sucesiones en cuanto a los gravámenes.

Luego en el año 1974, se produce una reforma fiscal por medio de una Ley Habilitante que abarca el ISLR y la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional (LOHPN). En el caso del ISLR, se aumenta la tarifa de actividades provenientes de los hidrocarburos a 63,50%.

En 1982, se aprueba el Código Orgánico Tributario (COT), donde se agrupan los principios normas y procedimientos tributarios que se encontraban dispersos en distintas leyes fiscales y en la LOHPN, lo cual fue un importante paso para la simplificación del sistema. Más adelante en 1984, mediante una ley habilitante, se reforman la Ley de Impuesto sobre Alcoholes y Especies Alcohólicas y se reforma la Ley de Timbre Fiscal.

Entre 1991 y 1994, se realizó una reforma estructural mediante la creación en 1993 del Impuesto al Consumo Suntuario y a los Activos Empresariales y la introducción del ajuste por inflación al ISLR. También se crea el Servicio Nacional

Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) como inicio de un verdadero proceso de modernización y desarrollo del sistema.

Hasta el año 2001, se produjeron reformas impositivas de manera constante cuya consecuencia es una situación de inestabilidad jurídica. Modificaciones en la ley de ISLR, el COT, el Impuesto sobre sucesiones y el IVA. Por otro lado, se han dejado sin vigencia leyes como la del Arancel Judicial y la Ley de Timbres Fiscales. También se ha establecido intermitentemente el Impuesto al Debito Bancario, dependiendo de las necesidades recaudatorias del país (como se reseño en el capítulo anterior)

Por otro lado, fueron promulgadas nuevas normas; una de ellas fue Ley Orgánica de Hacienda Pública Municipal con vigencia parcial, y muy especialmente, la sanción una nueva Constitución en el año 1999.

Como se observa, se han realizado numerosas reformas a nivel impositivo, algunas que han contribuido a mejorar el sistema y las relaciones entre contribuyente y administración tributaria como la creación del COT que sin duda simplificó los procedimientos al contener en una misma norma todas las directrices del sistema y la creación del SENIAT. Otras con la finalidad de aumentar la recaudación como la creación del Impuesto al Débito Bancario.

Por otro lado, del año 2001 a la fecha las reformas en ISLR e IVA han sido limitadas y, como se expuso en el aparte anterior, con un incremento significativo de la parafiscalidad.

Necesidad de crear una fuente interna de financiamiento del gasto público que permita un menor protagonismo de la actividad petrolera en cuanto a las decisiones de política fiscal.

Como se observó, muchas de las medidas fiscales más significativas han sido tomadas en momentos donde los ingresos petroleros se han visto mermados ya sea por una caída de los precios del petróleo o disminución del volumen de exportación.

Con respecto a este tema Zambrano (2010) señala que "Venezuela destaca en el ámbito internacional como una de las economías más volátiles, justamente por su carácter de economía petrolera y su escasa diversificación interna" (p.416).

Pero actualmente existen otros problemas adicionales a la dependencia petrolera como lo son el incremento del gasto público, que en los últimos años ha generado presiones políticas y el debilitamiento de la capacidad económica de la empresa privada que confrontada con un escenario de falta de seguridad jurídica y una economía altamente volátil, impide a las mismas realizar inversiones y reinversiones en el país.

En efecto señala el autor (*op. cit*) que "el debilitamiento de los aportes fiscales en el sector petrolero tiene una importante connotación que incide sobre la conformación de expectativas en torno a la evolución de la economía en su conjunto" (p.415).

Continúa el autor (op. cit) comentando que de no revertirse la tendencia a una pérdida continua en la capacidad de crecimiento económico a largo plazo y a la profundización de la tensión social y política que exigen, cada vez más, acciones fiscales redistributivas con efectos concentrados en el muy corto plazo, sería previsible que la recaudación de recursos fiscales por medio del impuesto inflacionario y la manipulación del tipo de cambio se transformen en una característica estructural de la gestión fiscal en Venezuela. En este punto cobra

especial importancia el tema de la deuda interna y externa y su acelerado crecimiento reciente. (p.415)

En cuanto a la situación actual de la industria petrolera, Araujo y Garantón (2013) realizan una análisis de lo cual se resume que las necesidades presupuestarias de los ingresos provenientes de la actividad petrolera se han incrementado y se espera continúen creciendo el los próximos años de acuerdo al sostenimiento de actividades sociales (Misiones) que Petróleos de Venezuela SA (PDVSA) financia directamente, lo que ha originado un incremento en la nómina de la estatal venezolana y por ende mayores costos. Esto aunado a una progresiva reducción de las exportaciones y a un incremento del consumo doméstico demuestra que el sistema actual de financiación del gasto público por medio de los ingresos petroleros es insostenible.

Por otro lado de las conclusiones de Milne (2013) en cuanto al mismo tema, se interpreta que analizando la situación de la industria petrolera señala que fundamentalmente la producción se ha reducido por varios factores, uno de ellos y quizá el más importante son los convenios con China y PetroCaribe en los cuales PDVSA vende directamente petróleo a estos países a cuenta de pago de deuda pública del Estado Venezolano. Este mecanismo ha significado un incremento en las cuentas por cobrar al estado Venezolano en un 32%. Inicialmente PDVSA deducía estos montos de las deudas por regalías que sostenía PDVSA con el Estado Venezolano, pero ya esto no se lleva así sino que como se mencionaba, PDVSA paga directamente a los países con crudo. Estas exportaciones son estimadas en 500.000 bpd y se estima se incremente en los próximos años.

Aunado a lo anterior, los problemas de las refinerías han afectado la producción de crudo procesado que se ha reducido en un 13%. Por lo que Venezuela se ha visto obligada a importar de Estados Unidos 31,1m bpd para suplir las necesidades domésticas.

Por otro lado, en un artículo del diario El Nacional (Amas, 2013) si infiere que se han realizado algunos avances en cuanto a la legislación, como el ajuste del tope de liquidación de las regalías que ahora es de USD 80 y anteriormente era de USD 70, lo que genera un ingreso adicional de Bs.1,40 bn de divisas al Banco Central de Venezuela. Sin embargo en cuanto a los ingresos del FONDEN (Fondo de Desarrollo Nacional) se ven reducidos en por lo menos 22% con respecto al año pasado por lo que se limitará el mecanismo de financiamiento de los proyectos atendidos por esa institución, como se ha visto últimamente.

Ante este escenario, es importante crear nuevas vías de incentivo para que las personas y a las empresas inviertan en el país. Entre ellas buscar coherencia al sistema tributario a través de la implementación de un nuevo tributo como el flat tax, que lo simplifique y que por misma estructura incentive el ahorro y la inversión y en consecuencia la acumulación de capital, parece ajustarse perfectamente al objetivo final planteado de crear una fuente de recursos estable para sustituir como fuente primaria de ingresos para el país la proveniente de la actividad petrolera.

#### Capítulo II

#### El Impuesto sobre la Renta en Venezuela

#### Creación del Impuesto sobre la Renta en 1942 y las bases del sistema tributario.

Para entender las bases sobre las que está conformado el sistema tributario nacional resulta importante conocer como fue constituido. En la exposición de motivos de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, que fue promulgada durante la Presidencia de Isaías Medina Angarita y publicada en la Gaceta Oficial Nro. 20.851 (17 de Julio de 1942) del Ministerio de Hacienda, se mencionan los cimientos del sistema tributario venezolano.

En el comentado texto se indica que el sentido de la creación de un impuesto directo era, además de aumentar las entradas fiscales, crear una especie de complemento ya que hasta el momento el sistema estaba sustentado por impuestos regresivos al consumo, que según el texto recargaban a las clases pobres con respecto a las clases ricas.

También se habla de que la fuente petrolera que era de donde prácticamente se basaba todo el presupuesto de la nación era una fuente agotable que en algún momento iba a desaparecer, era por ello necesaria la búsqueda de otras fuentes que permitieran el adecuado funcionamiento del Estado.

Se mencionaba también que los pilares fundamentales de un buen sistema tributario son justicia, estabilidad y productividad.

En cuanto a la idea de un sistema tributario justo, hace énfasis en la forma de determinación de la capacidad contributiva como expresión de la justicia, en el sentido en que la tributación a la renta y al consumo debían ser complementos en un sistema tributario sano, y es por esto que se buscó la creación del impuesto sobre la

renta, para compensar el sistema vigente en aquel momento, considerado mayormente regresivo.

En cuanto a la estabilidad, sostiene el citado texto que asegurar mayor continuidad en los ingresos fiscales que los con impuestos indirectos, y que además se lograría que el presupuesto de la nación se basará en cálculos ciertos, lo cual era difícil de realizar con contribuciones que solo gravaran principalmente el consumo, ya que en Venezuela estos impuestos estaban sustentado principalmente en las importaciones y éstas dependían de los cambios de la economía mundial, que eran muy volátiles, recordando que en ese momento se vivieron la primera y segunda guerra mundial.

Para alcanzar la productividad del sistema, la exposición de motivos expresa que no bastaba con que un sistema fuese altamente productivo en ocasiones y en otras deficiente, debe mantenerse cierto ritmo y predictibilidad a la influencia de causas exteriores, teniendo en cuenta que la organización económica del país dependía (y aún depende en gran medida) de la coyuntura mundial.

Como se puede observar, muchas de las razones que motivaron la creación del impuesto aún están presentes. La dependencia de la actividad petrolera y que las bases del sistema tributario: justicia, estabilidad y productividad siguen siendo los pilares fundamentales tal como lo expresa la CRBV (1999) en su artículo 316.

Por su parte Octavio (2003) hace un análisis de las características fundamentales del primer ISLR de las que se resume que en cuanto a sistema de determinación se adoptó un sistema mixto cedular global, gravando los distintos tipos de rentas con tarifas proporcionales

En cuanto al sujeto pasivo del impuesto estaban las personas naturales, las comunidades, las personas jurídicas y las comunidades. Por otro lado en cuanto al impuesto complementario progresivo estaban sujetas las personas naturales, las sociedades anónimas, las comunidades y las sociedades en comandita. Quedaban

exentas las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, y en comandita por acciones ya que se gravaban en cabeza de los socios.

Los agentes de retención eran los contribuyentes de las rentas de crédito y capitales inmobiliarios en general y los de rentas provenientes de sueldos, pensiones y otras remuneraciones.

En cuanto a los beneficios fiscales, las exenciones estaban enumeradas en el Artículo 2 y en cuanto a la facultad del ejecutivo de otorgar exoneraciones: estaban limitadas en el Artículo 3.

La ley definió como renta al enriquecimiento, es decir, el hecho imponible lo constituía todo incremento patrimonial y en cuanto a la disponibilidad: el enriquecimiento se consideraba gravable cuando estuviese disponible para el contribuyente, al igual que bajo la ley vigente. Por esto la ley clasificaba la renta en dos grupos de acuerdo a la disponibilidad: cuando el ingreso era definitivamente percibido, como el caso de los sueldos y honorarios profesionales y, en el caso en que se entienden disponibles cuando el ingreso hubiere sido devengado, como es el caso de actividades empresariales.

La base de cálculo del tributo era la renta neta líquida, o sea aquella que resulta de deducir de los ingresos disponibles, los costos y los gastos autorizados en la ley.

La ley adoptó el criterio de la fuente pues solo gravaba los enriquecimientos provenientes de bienes situados en Venezuela y de actividades económicas realizadas en el país independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente, justificando dicha opción en la circunstancia histórica que vivía Venezuela para la época.

Evolución a través de los años, y las distintas modificaciones y adaptaciones que se han realizado a través de sus 70 años.

El ISLR desde su creación en 1942 ha sido objeto de numerosas modificaciones que fueron estudiadas por Vásquez y Leal (2003). Se puede inferir de su investigación que se han realizado 27 reformas parciales, que han originado cambios sustanciales en los sistemas de determinación, en el principio de territorialidad, en los beneficios fiscales, las tarifas, el principio de extraterritorialidad o renta mundial, las retenciones, la aplicación de tarifas proporcionales a determinadas actividades, la inclusión del ajuste inicial y regular por inflación, el principio de transparencia fiscal y la introducción del sistema de precios de transferencia, entre otros.

Se dieron cambios importantes en el sistema de determinación que básicamente la doctrina tributaria y la propia ley los divide en forma evolutiva en tres fases: el sistema cedular mixto o complementario, el sistema global progresivo y el sistema global puro.

El Sistema Cedular Mixto estuvo vigente desde la creación del Impuesto en 1942 y hasta 1966, momento en que se sanciona una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR, 1966) donde se establecería un nuevo sistema de determinación, el sistema Global Progresivo. Su creación en principio fue sobre las categorías económicas o actividades económicas productoras de rentas que obtenían las personas y comunidades, además de un impuesto adicional sobre la renta global de las mismas personas.

El Sistema Global Progresivo implicaba que ya no se gravaran las rentas según su origen como se venía haciendo con el sistema anterior, sino según quien la producía, es decir, personas naturales y personas jurídicas y comunidades, gravando especialmente a las actividades mineras y de hidrocarburos

En el caso de las personas naturales se aplicaron dos tarifas, una cuando la renta proviniera de remuneraciones, dividendos y proventos y otra cuando clasificaran como rentas empresariales. En cuanto al sistema de exenciones de bases y desgravámenes, fue sustituido por rebajas directas a las personas naturales.

En el caso de las personas jurídicas, aumentaron los estímulos para ciertas actividades de interés nacional, mediante la creación de rebajas de acuerdo a la realización de ciertas actividades y por nuevas inversiones. Además se establecieron también reglas de consolidación de empresas con el objeto de evitar la segmentación de actividades empresariales para evadir la progresividad de este nuevo sistema

En cuanto a la recaudación se introdujeron tres tipos de declaraciones, las definitivas estimadas y la declaración de empresas consolidadas; además se mejoran los controles fiscales.

Entre las sucesivas modificaciones que se establecieron durante la implementación de esta modalidad de determinación en cuanto a tarifas, beneficios fiscales, medidas de control y alícuotas, especialmente para las actividades de hidrocarburos, ellas obedecieron principalmente a medidas extra fiscales a fin de incentivar el aparato productivo de la nación por medio de rebajas, exenciones y exoneraciones por un lado y a la necesidad de recursos fundamentalmente petroleros para financiar el gasto público, de allí la continua variación de la tarifa nominal sobre las actividades petroleras y de la variación de su tarifa efectiva con la manipulación de su base imponible mediante el uso de los "valores fiscales de exportación"

En la etapa del Sistema Global Puro se realizan importantes modificaciones en cuanto a la determinación del impuesto, las más importantes, en 1991 la aplicación del sistema de ajuste por inflación y en 1994 la introducción del concepto de unidad tributaria. También se crea el gravamen a los dividendos, la consolidación fiscal y se crea un desgravamen único para las personas naturales. Se introduce también el concepto de renta mundial, el régimen de transparencia fiscal internacional y la

creación de la figura jurídica tributaria de los precios de transferencia que sin duda alguna significa una evolución para el sistema tributario.

Por otro lado también se hace un intento de simplificación del impuesto importante, como lo fue la reforma de 1991, orientada a la atracción de capitales al país. Entre las más importantes están la reducción de las tarifas tanto de personas naturales como jurídicas, la simplificaron deberes formales como la eliminación de la presentación de la declaración de rentas en caso de pérdida, la eliminación del certificado de solvencias y se crea una exención de base amplia para las personas naturales.

# Ventajas y desventajas del impuesto sobre la renta para los contribuyentes, para la administración tributaria y en general para la economía del país.

Las bases del sistema tributario como se ha venido mencionando están contempladas en la CRBV (1999) donde se señalan los principios de justicia tributaria, legalidad y progresividad con la finalidad de procurar y proteger la propiedad privada y garantizar la elevación del nivel de vida de la población basado en un sistema eficiente de recaudación.

Es por ello que para dar equilibrio al sistema se introduce en 1942 el ISLR, ya que hasta el momento era altamente regresivo dado que, como se vio en el apartado anterior, se componía por impuestos selectivos a las ventas e impuestos aduanales. El ISLR entra a darle progresividad al sistema para hacerlo más justo.

Precisamente en esta búsqueda de la justicia y con el fin de encontrar la mejor medida de la capacidad económica del contribuyente se han creado una serie de procedimientos y requisitos que han complicado al impuesto sobre la renta con un sinfín de interpretaciones contables y jurídicas que lo hacen de difícil cumplimiento para el contribuyente común.

En cuanto a los principios tributarios, específicamente con respecto a la generalidad, existen concesiones y privilegios que solo aplican a ciertos sectores por medio de los beneficios fiscales, lo que significa un tratamiento desigual a los contribuyentes de este impuesto.

En este mismo orden de ideas, la búsqueda de una eficiente recaudación tributaria dentro de un complejo sistema tributario en la búsqueda de una verdadera capacidad contributiva no debe implicar el que pequeñas y medianas empresas incurran en costos excesivos de cumplimiento de deberes formales y determinación de la renta gravable. El legislador no debe añadir al impuesto sobre la renta otros costes que definitivamente repercuten sobre el contribuyente y pueden en la práctica hacer regresivo el impuesto.

Del lado de la administración tributaría un sistema tributario complejo conlleva también a una inversión importante en cuanto a personal especializado, personal administrativo, plataforma tecnológica, burocracia, controles posteriores a través de las fiscalizaciones a nivel del órgano recaudador. Adicionalmente existen controversias que deben ser solventadas por el poder judicial lo que implica también costos importantes para el Estado y los contribuyentes en juicios que pueden durar años.

Schindler (2008) enumera algunas de las deficiencias de la imposición a la renta de las que se resumen a continuación:

- Dependiendo de las condiciones del país, el impuesto sobre la renta puede convertirse en un impuesto indirecto dependiendo de qué tan elástica sea la demanda, ya que puede trasladarse al consumidor final por medio del incremento del precio de los bienes y servicios.
- La doble imposición de la renta a través de los dividendos, en tanto que la renta neta de los accionistas que ya ha sido gravada, vuelve a ser gravada con el impuesto sobre los dividendos, lo que obliga a crear complejos mecanismos

- de compensación para determinar sobre qué base debe gravarse finalmente la renta de los accionistas y, naturalmente, un desestimulo a la actividad empresarial.
- El incentivo al endeudamiento por medio de la deducción de los intereses, ¿conviene o no tener capital propio? Cuando hay deuda se pueden deducir los intereses, por el contrario cuando hay capital, no se pueden deducir los dividendos. Por ello se crean medidas para evitar el endeudamiento, pero lo que se ha logrado es alterar el libre juego de mercado.
- La globalización. Si se quiere aplicar aquella definición clásica de renta extensiva, se tendría que tomar como base imponible toda la renta ganada, de allí la adopción del concepto de renta mundial: Pero esto también lleva a la problemática de la doble imposición internacional y de los convenios para mitigarla.
- Los efectos de la inflación y los ajustes para reducir sus efectos.
- Los precios de transferencia y el costo de cumplimiento que estos requieren, pues se obliga a las empresas a dar información muy específica con respecto a los costos y utilidad marginal con el fin de mantener una base de datos actualizada de precios de mercado y facilitar la detección de anomalías en los valores de las transacciones.
- Siguiendo con el tema de la doble imposición internacional la definición del establecimiento o domicilio por efecto de la globalización ha sido una dificultad. En lo que se refiere a personas jurídicas: ¿Es el lugar donde se toman las decisiones? ¿Es el lugar en que fue constituida? ¿Es el lugar donde se encuentra el establecimiento permanente? Para las personas físicas el domicilio debería ser ¿Su lugar de trabajo? ¿El lugar donde vive su familia?
- Como se ha mencionado otro factor que debe ser considerado en la implementación de cualquier tributo es el costo de cumplimiento, que es

aquella carga que tiene que sobre el sujeto pasivo del impuesto, en este caso las corporaciones, con motivo de las obligaciones tributarias. El diseño del impuesto implica entonces ante todo un peso en costos que debería estar justificado en términos de recaudación.

Con respecto a la doble tributación de los dividendos, se notan esfuerzos para mitigar el efecto en la LISLR (1999) por medio de la deducción de la porción ya gravada en el cálculo del impuesto. En efecto el impuesto que grava a los dividendos consta de un impuesto proporcional cuya base imponible es el exceso que se origine entre la renta neta del pagador y su renta neta fiscal gravada. Sin embargo, es un análisis complejo para el contribuyente común quien además estaría obligado a presentar sus estados financieros según los principios de contabilidad, lo que en muchos casos implica la contratación de expertos y por ende elevados costos de cumplimiento.

En cuanto al impuesto de las personas naturales, su determinación es sencilla y se reconoce el esfuerzo tecnológico que en los últimos años ha realizado el SENIAT para hacer su cumplimiento más simple y transparente. La base para el cálculo del impuesto de las personas naturales (Artículo 6, LISLR, 2007) son los enriquecimientos netos, entendiéndose estos como el monto de las ventas de los bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos regulares o no tales como los producidos bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas.

En el caso de personas que obtienen sus ingresos bajo relación de dependencia, no son incluidos ciertos beneficios que otorgan las empresas ya que no son considerados como parte del salario, como son seguro privado, bonificaciones de alimentación, ayudas para gastos de vivienda o transporte, lo cual perfectamente se podría considerar como contraprestación y ser gravado.

Con respecto a los cambios que ha asumido la legislación para adaptarse a las economías globalizadas, se encuentra la implementación desde el año 1999 del régimen de renta mundial. Al respecto existen dos aspectos importantes a destacar. El primero la imposibilidad de compensar pérdidas extraterritoriales con ganancias territoriales y el segundo con respecto a la actualización del régimen de retenciones.

Acerca de la limitación de compensar pérdidas extraterritoriales con ganancias territoriales, pareciera ser una vuelta al régimen cedular, ya que no se considera la renta como una sola, sino que es distinguida según su origen.

En materia de retenciones, existe el inconveniente que los pagos efectuados a Establecimientos Permanentes en Venezuela, en el reglamento de retenciones puedan ser tratados como pagos a empresas no domiciliadas, con su respectiva aplicación de retención a la tarifa máxima (lo que implicaría un grave perjuicio para los contribuyentes) y en la LISLR de acuerdo al criterio de renta mundial los Establecimientos Permanentes deben determinar su enriquecimiento gravable de conformidad con las normas establecidas en la ley, se toman en cuenta los costos y gastos atribuibles a la actividad ejecutada, no correspondiéndole entonces la retención sobre la renta presunta. (Tolosa y Escalante, 2003, p. 270)

#### Capítulo III

#### Necesidad de una Reforma Tributaria

Modernización del sistema tributario para lograr un sistema más flexible y simple, adaptado a las economías globalizadas y de acuerdo con las nuevas tendencias mundiales.

Como se ha expuesto a lo largo del este trabajo, el ISLR ha pasado a ser un impuesto complejo y de difícil cumplimiento tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes que hace menos atractiva la inversión de empresas privadas en los países que lo implementan. Que distinto sería para el contribuyente y para la administración cumplir con un impuesto fácil de entender para el ciudadano común, sin análisis complejos y sin tantos deberes formales y además con una tarifa significativamente más baja como en la presente propuesta del Flat Tax de 19%. Sería sin duda una ventaja competitiva para el país.

Como se vio en el Capítulo I, Venezuela cuenta con numerosos y complejos tributos, que no están armonizados y representan un gran peso para el contribuyente. Al respecto Itriago (2007) señala que antes de discutir cualquier reforma tributaria, a excepción de IVA e ISLR, el resto de los tributos nacionales no tiene mayor justificación, ya que su aporte al ingreso ordinario es marginal y su costo de administración es alto y por tanto deberían ser suprimidos.

En efecto, para este autor (op.cit) es importante revisar para realizar una reforma al sistema tributario (i) si se justifica o no el actual sistema de tributos, (ii) cuánto cuesta el esfuerzo en términos de gasto público educativo, de difusión y costo político asociado a la cada vez mayor presión y represión tributaria y (iii) el impacto económico de una cada vez mayor presión tributaria en la generación de riquezas y nuevas inversiones

Pero ¿Qué características son deseables en un sistema tributario?

De lo expuesto por Stiglitz (1986) se infiere que un buen sistema tributario debería reunir las siguientes condiciones:

- Eficiencia económica: como es sabido los impuestos influyen en la conducta de los individuos, por lo que un impuesto eficiente es aquel que influya menos en la conducta de los contribuyentes.
- 2. Sencillez administrativa: un impuesto debe ser sencillo y relativamente barato de administrar, como se ha mencionado en el desarrollo de este trabajo.
- 3. Flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.
- 4. Responsabilidad política: debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando, para que el sistema político pueda reflejar con mayor precisión sus preferencias.
- 5. Justicia: debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos. Aquí entra el principio de generalidad y progresividad que se expondrán en el próximo aparte.

Una administración es eficiente cuando cumple su función al menor costo posible. Administrar un recargado y complejo sistema de tributos requiere de una gran inversión para su administración y gestión. Es evidente que la administración tributaria se aleja cada vez más de este objetivo.

En cuanto a la eficiencia del ISLR en Venezuela éste también ha dejado de ser un impuesto importante en términos de recaudación debido a la crisis económica que ha impactado fuertemente a las empresas y que resultan en pérdidas que son trasladables año tras año.

Para Pistone (2008) en cuanto a la justicia, se habla de que el ISLR es necesario porque da progresividad al sistema cuando mide la capacidad contributiva de una manera directa ya que los que ganan más pagan más y quienes ganan menos

pagan menos. Sin embargo, en los últimos años se ha reducido la progresividad por efecto de acrecimiento o incremento de la complejidad de las normas impositivas y del número de excepciones, exoneraciones y beneficios establecidos por el legislador en los distintos países (p.115).

Por todo lo anterior, es evidente la necesidad de buscar otros mecanismos de financiamiento del Estado que además estimulen el crecimiento económico. En busca de esto, algunas propuestas emergen en el mundo y fueron discutidas en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (2008). Se abordaron principalmente impuestos de nueva formulación que gravan la renta de una manera no tradicional, como son el impuesto lineal o "Flat Tax", el impuesto dual o "dual income tax", el impuesto a las transacciones financieras o "Tobin Tax" y el impuesto sobre las rentas excedentes o "windfall profits tax".

El impuesto dual nacido en Dinamarca en los años 80, es un impuesto cedular que trata de manera distinta las rentas de trabajo y las rentas de capital. La teoría del impuesto dual básicamente permite gravar en mayor medida a las rentas producto del trabajo por tener mayor movilidad y poder fácilmente circular entre los distintos países. Los principales críticos de este impuesto sostienen que hacer más gravosas las rentas producto del trabajo es un atentado contra el principio de equidad impositiva, ya que no es justo gravar más a los sujetos que trabajan y menos a los que reciben rentas de inversión de capital, ni tampoco es apropiado desincentivar el trabajo de quienes tengan capitales ya que afectaría el PIB. La diferencia fundamental de este sistema tributario con respecto al adoptado en la mayoría de los países americanos es que en los países nórdicos donde se ha adoptado el sistema de seguridad social es financiado casi enteramente por los impuestos. En este sentido, los impuestos sobre la renta del trabajo incorporan para el momento de su pago la porción de resulta necesaria para pagar la seguridad social, mientras que eso no ocurre con respecto al impuesto de renta de capital.

El impuesto sobre las rentas excedentes consiste en un impuesto que grava las rentas excedentes de un sector o actividad particular como puede ser la energía o los hidrocarburos. La naturaleza de este tributo es muy variable ya que su objetivo consiste en gravar las rentas excedentes, denominándose alternativamente "impuesto a los beneficios extraordinarios" o "impuesto a las excedencias de rentas", procedentes de algunos sectores de la actividad. El problema con este tributo es que si se aplica en conjunto con otros impuestos puede llegar a ser, en no pocos casos, regresivo, afectando su capacidad de representar un nuevo y eficaz instrumento de imposición alternativo a la renta.

El Tobin Tax fue teorizado con la concepción de estabilizar las cotizaciones de las divisas y evitar especulaciones financieras. Este tributo se aplica a todas las transacciones financieras incluso a las cambiarias. En Venezuela ocasionalmente se implementó un tributo basado en esta teoría como lo fue el Impuesto al Débito Bancario, que ha sido aplicado a las transacciones financieras de personas naturales y jurídicas (aunque la última vez que se implementó fue aplicado solo a las personas jurídicas) pero fue derogado al poco tiempo ya que era considerado un impuesto altamente regresivo e inflacionario

Finalmente el impuesto lineal o Flat Tax, en su expresión más típica es un impuesto directo al consumo que aplica el mismo tipo de renta a todos los contribuyentes tanto a personas físicas como empresas y una alícuota de tarifa plana más baja que la del impuesto sobre la renta.

Precisamente la propuesta de este trabajo es la de aplicar un impuesto lineal para personas naturales y jurídicas, con una deducción de base o un mínimo vital para las personas naturales, respetando así el principio de capacidad contributiva y haciendo el sistema progresivo de una manera no tradicional. Como lo señala Jarach (1980), existen diferentes técnicas para lograrla, la progresión por categorías o clases (clasificar a los contribuyentes según su nivel de rentas), por grados o escalones (se

divide la base imponible en distintos escalones y se aplica una alícuota a cada escalón) o por deducción en la base (se logra la progresividad por una deducción del monto imponible por una suma fija y se aplica una sola alícuota al resto del enriquecimiento).

El análisis de dicha metodología de impuesto directo al consumo como es el Flat Tax, con elementos de progresividad que permitan su uso global o universal en sustitución a la imposición a la renta será abordado en detalle en los próximos capítulos.

#### La inclusión de la economía informal en el universo de contribuyentes.

Como es sabido, la economía informal es la solución que han encontrado para alimentar a sus familias gran parte de los venezolanos desempleados. Pero esto también representa un problema para el sector formal de la economía, debido a que las condiciones de mercado son desiguales en cuanto a niveles de costos, lo que permite al sector informal ofrecer productos y servicios a menor precio que el comerciante de la tienda, ya que este debe pagar impuestos, servicios básicos, empleados, alquiler, entre otros.

Lo anterior también implica que el comerciante formal venderá menos y que obtendrá menos ingresos y pagará menos impuestos, lo que genera además el deterioro de la que debería ser la fuente de ingresos más importante para un país.

El problema con la economía informal en el ámbito tributario es que estos ingresos están totalmente fuera de la lupa de la administración tributaria pues muchas veces no están reconocidas como empresas ya que siquiera están dentro del registro de información fiscal (RIF) y mucho menos declaran impuestos.

Analizando el Artículo 133 de la CRBV (1999) se señala que toda persona tiene el deber de contribuir con las cargas públicas y, como se ha mencionado antes,

allí se consagra el principio de generalidad del tributo. Según Pittaluga (Caracas, 2006) este principio busca que nadie pueda excusarse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al amparo de privilegios que no se originan en el dato de la capacidad contributiva, sino en ventajas justificadas.

Por otro lado Moucharfiech (2011) señala con base a la sentencia Caso Conferry (Sentencia Nro. 00552, 2009) que el principio de generalidad comporta un criterio material de distribución de las cargas tributarias, donde todos los habitantes del Estado son iguales ante la ley y deben, en consecuencia, soportar por igual el peso de las cargas públicas según sus condiciones. Según el autor, esta sentencia deja el camino abierto para incluir a este sector de la economía en el universo de contribuyentes, ya no que considera discriminatorio el tratamiento distinto que hace el legislador al categorizar diversos sujetos pasivos, por determinadas condiciones que les aplican.

Basado en lo anterior, mantener a este sector informal fuera del régimen impositivo es una violación al principio de generalidad y también a la constitución en sí misma ya que establece un trato más complaciente con los no contribuyentes.

Con este tema se han realizado diversas propuestas, la más importante es la del denominado monotributo que es básicamente es un régimen impositivo donde se sustituye el IVA, el ISLR y los impuestos a la seguridad social por un único impuesto de más fácil cumplimiento y bajo un registro especial frente a la administración tributaria.

Siguiendo el análisis del señalado autor (op.cit) para la efectiva implementación del monotributo en Venezuela se debe tener en cuenta entre otras cosas que la esencia de éste es la simplicidad que serviría para una lograr mayor recaudación y por tanto mayor eficiencia en la gestión recaudatoria de la administración pública.

La propuesta de este trabajo es no solo ofrecer esta opción a las pequeñas y medianas empresas, sino a todos los contribuyentes, obteniendo progresividad mediante la exención de base del impuesto, lo que junto con otras medidas, protegerá a los contribuyentes de más bajos recursos. Esto sin duda alguna representa un reto para el SENIAT en cuanto a limitaciones técnicas, pero a largo plazo puede ser muy beneficioso para el país en términos de mayor recaudación.

### Los empresarios y el mayor peso en la balanza.

Los controles de la administración tributaria venezolana están históricamente concentrados en las grandes empresas, de hecho el ISLR fue creado principalmente para gravar las empresas petroleras, actividad económica principal de la nación.

Años después y en vista de que estos ingresos no eran suficientes, comenzó a extenderse el foco a las grandes empresas de otras industrias como telecomunicaciones, alimentos y bebidas, comerciales, tabacaleras y farmacéuticas. Son aún las grandes empresas las que contribuyen mayormente con la recaudación de impuesto y son sometidas a rigurosas auditorías por parte del SENIAT.

De lo señalado por Itriago (2009) se resume que existen muchos incentivos para los pequeños y medianos contribuyentes para la evasión ya que existe en la administración tributaria un círculo vicioso, y que la evasión tributaria pasa por la mala inversión de los limitados recursos del fisco, centrados en los contribuyentes que pagan más. (p.66)

Este enfoque en los grandes contribuyentes es equivocado ya que estos son los que menos irregularidades cometen, no sólo porque han sido suficientemente fiscalizados y no es rentable estar bajo la lupa del fisco, sino porque la tecnología los mantiene actualizados en su información tributaria. En efecto, estos contribuyentes son los que tienen mayores recursos para invertir en asesoría (planificación fiscal, de

negocios y defensa legal), ante eventuales decisiones que los afecten. Estas grandes empresas que son reconocidas se sabe que pagan, pero el resto de contribuyentes, que son muchos, no se conocen bien y por ello no se sabe si pagan. (Itriago, 2009, p.66)

Las PYME's y las personas naturales generalmente permanecen fuera del foco de la administración porque significan solo una pequeña porción de la recaudación. Sin embargo en los últimos años se ha evidenciado un leve vuelco a estos contribuyentes, a quienes generalmente les son practicadas auditorias de forma.

#### Capítulo IV

## El Flat Tax como una Nueva Forma de Imposición Directa, sus Orígenes, Ventajas y Desventajas de su Implementación en Otros Países

En las siguientes líneas se hará un análisis de lo que es un impuesto al consumo y luego se acercará este concepto a las especificaciones del Flat Tax que es el objeto de estudio de este trabajo.

Como se comento en la introducción de este trabajo, existen diversas maneras de gravar la renta dependiendo de su manifestación. Una de ellas es gravar la renta en el momento que es usada o consumida llamada imposición al consumo.

En términos simples, un impuesto al consumo es aquel que grava la suma total de gastos en bienes y servicios finales realizados por un individuo durante el período impositivo.

De acuerdo a lo expuesto por Rosas (2004) se entiende que existen también varios métodos para gravar el consumo privado que se pueden clasificar en dos grupos. Por un lado los que realizan la imposición por "vía indirecta" o impersonal; y de otro, los que aplican el tributo de manera "directa" o individualizada. Respecto a los primeros, la obligación de pago recae en principio, sobre la persona, natural o jurídica, que ha realizado la entrega del bien o la prestación del servicio, sujeto al impuesto, siempre bajo la expectativa de que dicho gravamen será eventualmente trasladado a los consumidores por el precio de venta, es decir, el contribuyente percutido es el consumidor final quien es al final quien paga el impuesto de manera indirecta. Dentro de este enfoque se encuentra, por supuesto, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros.

El segundo enfoque, el directo, tiene una estructura rigurosamente personal que ofrece la posibilidad de distribuir las cargas de manera individualizada. En esta estructura se incorporan alícuotas efectivamente progresivas y toma explícitamente en

cuenta las condiciones personales del contribuyente. Esta modalidad de impuesto efectivamente incide sobre el consumo porque se excluyen de la base imponible todo los ingresos invertidos y ahorros

Este impuesto directo al consumo catalogado como tributo personal, incorpora en su mayoría dos módulos: uno para personas naturales o físicas y otro para personas jurídicas. Ambos de manera integrada y complementándose entre sí conforman el impuesto directo al consumo privado, y recibe distintas denominaciones, según sea la metodología de cálculo del gasto en consumo o del autor que haya propuesto dicho procedimiento. Es precisamente aquí, en este enfoque de imposición directa al consumo donde se encuentra el Flat Tax.

La principal diferencia entre la tributación indirecta y directa sobre el consumo personal es que el segundo puede tomar en cuenta las características personales del contribuyente, tales como su estado civil, número de hijos, entre otros. Es así como en el tributo directo se puede considerar establecer un monto de consumo exento e incorporar una estructura progresiva (junto con otras medidas) por encima del mínimo exento, con lo cual se evitaría gravar a aquellos consumidores con un bajo nivel de ingresos.

Dentro del sistema de imposición al consumo directo, el impuesto a las sociedades intenta gravar a los individuos quienes fundamentalmente están llamados a pagar impuestos al ser los titulares de la capacidad contributiva. En efecto el referido impuesto recaba el gravamen que los propietarios o accionistas de una determinada empresa adeudan al fisco por concepto de los ingresos generados por la empresa y consumidos por sus respectivos dueños durante el periodo impositivo, a excepción de los sueldos y salarios que serán gravados en cabeza de los individuos (trabajadores) como perceptores de rentas salariales.

Metodológicamente el impuesto al consumo es analizado por Rosas (op. cit) donde indica que el objetivo del impuesto es que se tribute con base al consumo. Así

si los hogares distribuyen sus ingresos entre el ahorro y el consumo, entonces el consumo es la diferencia entre el ingreso y la inversión. Pero si se considera solo esa premisa estaríamos hablando de un IVA que al no consultar la capacidad contributiva global del contribuyente no satisface los requisitos básicos de progresividad y que, por tanto, sería descartado bajo el modelo que se quiere desarrollar.

La solución a lo anterior, según Rosas (op. cit) sería desdoblar el impuesto tipo IVA en dos componentes, uno para personas naturales y otro para empresas. Entonces las empresas pagarían un impuesto con base a los ingresos totales por la venta de bienes y servicios, excluyendo los pagos del sector trabajo, las compras de insumos y los gastos de inversión en planta y equipos.

La estructura para las empresas sería la siguiente:

A. Ingresos totales por venta de bienes y servicios.

(Menos)

B. Compra de insumos a empresas proveedoras.

(Menos)

C. Sueldos y salarios pagados al trabajador.

(Menos)

D. Gastos de inversión en equipos y maquinarias

(Igual)

Base imponible. (A - B - C - D)

La base imponible resultante es similar al IVA salvo que se deducen los pagos efectuados al factor trabajo. Bajo el régimen del IVA dichos pagos no serían deducibles por las empresas y estarían por tanto sujetos al impuesto.

En cuanto a la carga impositiva correspondiente a las personas naturales se determinaría exclusivamente en base en las remuneraciones recibidas por las empresas en cuanto a su contribución al proceso productivo de ésta (sueldos y salarios).

La progresividad efectiva del impuesto se origina por el hecho de que la base imponible para el módulo de personas está definida por la diferencia entre las remuneraciones obtenidas y un mínimo de ingresos exento, además de tarifas proporcionales en los estratos más altos, como se explicará más adelante.

Este sistema promueve el proceso de inversión, toda vez que permite la deducción total, en un mismo periodo, de los montos invertidos en la empresa con lo cual se simplifica todo el proceso de cuantificación de los impuestos a las sociedades, pues no serán necesarios los cálculos y estimaciones de los gastos de depreciación, ni los índices de valoración de inventario de materias primas o productos terminados.

Sostiene Rosas (op. cit) que al simplificarse el proceso contable fiscal en estos términos, se potencia el plan de seguimiento y control del sistema impositivo en conjunto, lo que acarrearía una corrección del problema de la evasión y, sobre todo, de la elusión fiscal, que en cierta medida se origina por la variedad y subjetividad de las interpretaciones contables a que da lugar todo el andamiaje de cálculos y estimaciones de los sistemas impositivos actuales, como se ha comentado anteriormente en el desarrollo de este trabajo.

Un argumento a favor de la imposición al consumo es el hecho de que sería más justo fijar la contribución del individuo en relación con el valor que dicho contribuyente sustrae de la sociedad expresado en términos de los bienes y servicios que consume en vez de ser en relación con el valor que el individuo aporta a la sociedad como contraprestación de sus servicios o por el rendimiento monetario que obtiene por sus tenencias de capital.

De la propuesta desarrollada por Hall y Rabushka (1995) de la Universidad de Stanford para sustituir a la imposición a la renta, se resume que consiste en la adopción de un impuesto directo al consumo, con pocos cálculos, con una alícuota baja y fija y con lo que ellos denominan "una definición comprensible de renta". Es diferente al impuesto sobre los gastos de flujo de caja, diferente del IVA y distinto del

impuesto sobre las ventas. Más bien se trata de un impuesto sobre el consumo es la base con un 100% de cancelación inmediata de todos los gastos de inversión a nivel de empresa comercial.

La progresividad estaría garantizada con la inclusión de un mínimo vital para las personas naturales, que proponen sea para los Estados Unidos de USD 25,500, como se detalla más abajo, con lo que se quiere evitar que las personas de bajos recursos paguen el impuesto.

En el Flat Tax toda renta se clasifica como renta de empresa o como ingresos provenientes de salarios y remuneraciones, incluyendo las pensiones.

En cuanto al hecho imponible, para las empresas se medirá de acuerdo a los ingresos totales, deduciendo los pagos que la empresa hizo a sus trabajadores empleados y proveedores garantizando una base de impuesto amplia.

La base del impuesto personal se define estrechamente como los pagos reales de sueldos y salarios, remuneraciones y pensiones. Las contribuciones a las pensiones u otros beneficios complementarios pagados por los empleadores o patrones no cuentan como parte de los salarios, es decir, el impuesto sobre las pensiones se paga cuando efectivamente es cobrada. La base mínima del impuesto en principio es USD 25.500 para una familia de cuatro personas, pero puede incrementarse a medida que aumente el costo de vida.

El impuesto a las empresas no tiene deducciones para pagos de intereses, dividendos, ni ningún otro tipo de pago a los dueños del negocio. Consecuentemente toda la renta proveniente de la actividad económica que reciben las personas físicas ya fue previamente gravada con el impuesto personal.

Los tipos de rentas gravados por el Flat Tax se resumirían de la siguiente manera:

• Ganancias provenientes del uso de planta física, infraestructura y equipos.

- Ganancias provenientes de ideas incorporadas en derechos de autor, patentes, secretos comerciales y similares.
- Beneficios provenientes de esfuerzos pasados de creación de una organización, de comercialización y de esfuerzo publicitarios.
- Ganancias de ejecutivos claves y de otros que a la vez son dueños, y empleados a quien se les pague menos de lo que contribuyen al negocio.
- Ganancia de doctores, abogados y otros profesionales que tienen negocios organizados como sociedades individuales o sociedades de personas.
- Ingresos por alquileres o arriendos ganados por departamentos u otras propiedades inmobiliarias.
- Beneficios complementarios proporcionados a los trabajadores y empleados.

Todo ingreso de negocio deriva de la venta de sus productos y servicios. Pero algunos de esos ingresos provienen de la reventa de insumos y de inventarios que la empresa compró; el impuesto ya se ha pagado en esos artículos porque el proveedor también tiene que pagar el impuesto. De este modo, se pueden deducir los costos de todas las mercancías, materiales y servicios de fabricación del producto o servicio que se vende. También las empresas pueden deducir las inversiones en plantas, equipos y terrenos.

En el impuesto se eliminan las deducciones por depreciación. Se sustituyen por la amortización inmediata en el primer año de la totalidad del gasto de inversión. Esto con la finalidad de estimular las nuevas inversiones.

Por otro lado se amplía la base del impuesto gravando ciertos beneficios salariales que en el impuesto a la renta en los Estados Unidos es deducible por las empresas y no gravable para los empleados (seguro de vida, seguro de salud privado, estacionamiento, instalaciones deportivas y otras).

Con respecto a las empresas en etapa de formación, como las inversiones son consideradas como gasto, en los primeros años tendrán un ingreso gravable negativo

y en consecuencia un impuesto negativo. Esta pérdida es trasladable en años futuros sin límite de años y serán actualizados a la tasa de interés del mercado.

En cuanto al formulario en la propuesta de Hall y Rabushka (op.cit) que se esboza a continuación, se puede inferir claramente la base imponible y las deducciones permitidas a los contribuyentes.

En el caso de las personas jurídicas, cada línea del formulario es un número obtenido directamente de los registros contables de la empresa. En el cuadro 4.1 se puede observar lo propuesto por los autores. La línea 1, ingresos brutos por ventas, es el número real de dólares recibidos por las ventas de todos los productos y servicios, mas los ingresos obtenidos por venta de activos, tales como planta física, equipo y terreno. La línea 2a es la cantidad real pagada por todos los insumos comprados por fuera de la empresa para autoconsumo (es decir, aquello que no ha sido pagado por sus empleados, trabajadores o dueños).

La empresa podría declarar cualquier compra siempre que esta haya sido para la operación de la empresa y no forme parte de la remuneración de los empleados, trabajadores o dueños. La línea 2b es el efectivo real pagado a los empleados y trabajadores y también a los que dejaron de trabajar para la empresa. Todos los dólares deducidos en esta línea deberán ser reportados por los empleados y trabajadores en sus declaraciones de impuesto individual de sueldos y salarios, en el formulario 1. La línea 2c reporta compra de equipo nuevo o usado, de edificios o terreno. El resultado (línea 4) las ganancias y ventas de la empresa menos las nuevas inversiones.

A continuación se presenta el cuadro 4.1 contentivo del modelo de Formulario de Declaración de Flat Tax para empresas.

**Cuadro 4.1**Formulario de Declaración de Flat Tax para Empresas

Nombre de la empresa  Dirección  Ciudad, estado, código postal		Nro. de identificación patronal  Comuna  Producto o servicio principal			
			1.	Ingreso bruto por ventas (US \$)	
			2.	Costos deducibles	
	2 a. Compra de bienes, servicios y materiales				
	2 b. Sueldos, salarios, remuneraciones y pensiones				
	2 c. Compra de equipo, planta o terreno.				
3.	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2 a, 2 b y 2 c)				
4.	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)				
5.	Impuesto (19% de línea 4)				
6.	Créditos tributarios vigentes años anteriores.				
7.	Intereses sobre créditos tributarios (6% de línea 6)				
	Impuesto retenido por el empleador o patrón				
9.	Impuesto a pagar ( línea 5 menos línea 8, si es positivo)				
10	Crédito tributario vigente para años siguientes.				

Fuente: Hall y Rabushka, The Flat Tax. 1995

El formulario para la declaración de impuestos de las personas naturales es sumamente sencillo y comprensible (Cuadro 4.2). Para que el sistema sea progresivo,

se gravan las ganancias sobre un monto tributario exento, familiar o individual. Entonces lo que el contribuyente tendría que hacer es declarar sueldos, salarios, remuneraciones y pensiones totales en la parte de arriba del formulario, luego calcular el monto exento basándose en el estado civil y en el número de cargas familiares o dependientes, restar dicho monto, multiplicar por 19%, para calcular el impuesto a pagar, tomar en cuenta las retenciones efectuadas y pagar la diferencia o solicitar un reembolso según sea el caso. (Hall y Rabushka, 1995)

Evidentemente dentro de la dinámica del impuesto, las personas que trabajan como independientes, necesitará llenar el formulario de empresas para lograr que la deducción de los gastos sea la adecuada.

A continuación se presenta el Cuadro 4.2 en el que se representa el Formulario de Formulario de Declaración de Flat Tax para personas naturales bajo relación de dependencia.

# Cuadro 4.2 Formulario de Declaración de Flat Tax para personas naturales bajo relación de dependencia.

de dependencia.	
Primer y segundo apellido y Nombre (si es declaración conjunta, también incluir datos del conyugue)	Nro. De Seguridad Social
Domicilio actual (Calle y número incluyendo Nro. De Dpto. y Comuna)	Nro. De Seguridad Social del Conyugue.
Ciudad, Estado u Oficina Postal y Código ZIP	Ocupación
	Ocupación del Conyugue
1. Sueldos, salarios, remuneraciones	
2. Beneficios de pensión y de retiro o jubilación.	
<ol> <li>Total sueldos, salarios y remuneraciones (línea 1 mas línea 2)</li> </ol>	
4. Deducción personal	
4 a. US \$ 16 500 para casados declarando conjuntamente	
4 b. US \$ 9 500 para persona sola	
4 c. US \$ 14 500 para persona sola jefe de hogar.	
5. Número de dependientes sin incluir el conyugue	
<ol> <li>Deducción por número de dependientes (línea 5 multiplicada por US \$ 4 500)</li> </ol>	
<ul><li>7. Total de deducciones personales (línea 4 mas línea</li><li>6)</li></ul>	
8. Sueldos, salarios y remuneraciones gravables (línea 3 menos línea 7 si es positivo, si no, es cero)	
9. Impuesto (19% de línea 8)	
10.Impuesto retenido por el empleador o patrón	
11.Impuesto a pagar (línea 9 menos línea 10, si es positivo)	
12.Reintegro a recibir (línea 10 menos línea 9, si es positivo)	

Fuente: Hall y Rabushka, The Flat Tax. 1995

Existe otro método de determinación del impuesto, distinto al propuesto por Hall y Rabushka (*op.cit*) mencionado por Rosas (2004) que es el método de flujo de caja y consiste en determinar el ingreso que ha sido consumido, en lugar de ser ahorrado, así como el consumo que se ha financiado por vía de endeudamiento. Los cálculos correspondientes se efectúan mediante entradas de fondos relativos al ahorro, endeudamiento, préstamos otorgados e ingresos netos por intereses, todo en el ámbito del contribuyente individual; conjuntamente, aplica un gravamen sobre el excedente de las sociedades que arrojan sus transacciones no financieras, dentro de las que se excluyen los ingresos y gastos por intereses, así como las operaciones de endeudamiento neto.

La desagregación contable del cálculo de la base imponible se muestra a continuación:

#### A) Entrada de Fondos por:

Rendimientos netos personales. Sueldos, salarios, incluyendo remuneraciones en especie. Rendimientos de capital: dividendo, intereses, alquileres. Beneficios por actividades empresariales, profesionales, artísticas.

Ingresos financieros. Enajenación de activos, incluyendo la trasmisión gratuita de riquezas, endeudamiento, devolución de préstamos. reducción de saldos de dinero.

Ingresos lucrativos. Herencias, legados. donaciones.

#### B) Salidas de fondos por:

Gastos no destinados al consumo. Adquisición de activos reales y financieros. Préstamos concedidos a terceros. Amortización de deuda e intereses.

#### C) Base imponible = A(A) - B(A)

Algunas consideraciones señaladas por Rosas (op. cit) se resumen en que los procedimientos de estimación de esta metodología están basados en los conceptos de entradas y salidas de fondos, que es un método más sencillo que el de renta, con lo

cual se evitan valoraciones e imputaciones complicadas respecto a las variaciones ocurridas en el valor del patrimonio. Por otro lado, no se requiere que los contribuyentes mantengan registros contables clásicos de los bienes y servicios consumidos ya que el método de cálculo consiste en sumar los rendimientos obtenidos y todos los demás ingresos y restar los montos ahorrados, con lo cual la base imponible recogería lo consumido.

De acuerdo con el método contable de flujo de caja, las transacciones efectuadas por el contribuyente se registran en términos nominales, es decir se contabilizan al precio o costo de mercado vigente en la oportunidad en que se realice la transacción. Por lo que solo se toman en cuenta las ganancias o pérdidas del mismo período.

Una de las principales diferencias entre el impuesto al consumo por el método de flujo de caja y entre el Flat Tax de Hall y Rabushka (1995) es que por el método de flujo de caja se permiten las deducciones en la base imponible de aquellos fondos que se destinen al ahorro o a la inversión, y grava todas las salidas de fondos que se produzcan en el balance patrimonial del contribuyente. En cambio en el cálculo de del impuesto los autores no toman en consideración las transacciones relativas al ahorro, los ingresos de capital y tampoco se permite ninguna rebaja por concepto de pago de intereses financieros. Esta diferencia explica las ventajas en términos de simplicidad entre el método de Hall y Rabushka y el método de flujo de caja ya que este último implica problemas de supervisión ya que se debería tener mas información disponible y mas trabas al momento de fiscalizar por parte de la administración tributaria.

El método tradicional de flujo de caja requiere que cualquier inversión realizada por el contribuyente (por ejemplo la compra de una vivienda) sea sustraída del ingreso imponible, mientras que los rendimientos de todas las inversiones deben sumarse al referido ingreso. En el método de Hall y Rabushka (1995) no se rebajaría

el monto de la inversión, ni tampoco se incluirían los en la base imponible los rendimientos que fluyen de los respectivos activos. De esta manera por este método de impuesto tipo consumo se lograría que se alcanzara la neutralidad de este tipo de inversiones y la inversión empresarial, al tiempo que la información sería de fácil acceso, lo que sería como se ha venido exponiendo una gran ventaja en términos de simplicidad (Rosas, 2004).

Sin embargo, cuando se producen transacciones u operaciones entre las sociedades y personas no sujetas, como extranjeros o no residentes, las instituciones exentas, e inclusive personas residentes domiciliadas en el país, surgen dificultades en el tratamiento impositivo del endeudamiento bajo el método de Rabuska (1995).

En primer lugar, el tratamiento que le da este método a la contratación y desembolso de préstamos por parte de las empresas da lugar a dos diferentes formas de elusión. Una de ellas es que las empresas podrían manipular las ventas a crédito para diferir sus pagos fiscales en el caso de que el comprador no estuviese sujeto al impuesto. De acuerdo al método de flujo de caja la venta se registraría contablemente como si fuese hecha de contado con su respectiva contrapartida de préstamo al comprador. En cambio en el otro método no se registra hasta tanto no se haya recibido el pago, tal como sucede con el ISLR. La solución que se plantea es registrar la venta por cualquiera de los dos métodos como si fuese realizada de contado.

En segundo lugar se encuentra el problema referido a aquellas empresas cuya actividad principal es el comercio con financiamiento y que tienen por clientes instituciones o individuos que no son sujetos del impuesto. En esta circunstancia, el vendedor o financista tiene un gran incentivo para reflejar contablemente sus ventas a precios muy rebajados, al tiempo que sobrecarga los intereses que percibirá por la venta financiada. Para mitigar esto sería necesario aplicar normas de precios de transferencia, tal como se realiza con el ISLR.

#### Historia del Flat Tax

Según Mitchell (2005) este impuesto tuvo su origen en Europa Oriental. Luego de la caída del muro de Berlín, en 1989, el modelo comunista de esos países colapsó y hubo la necesidad de realizar transformaciones sociales, políticas y económicas profundas. La dura experiencia anterior, culminada en un rotundo fracaso, les indicó que debían hacer un cambio de marcha y buscar fórmulas creativas para activar su economía y financiar sus gobiernos prácticamente en bancarrota.

El Flat Tax se hizo realidad por primera vez en la historia en 1994, cuando Estonia introdujo una tarifa única para la renta personal y corporativa. El impuesto era del 26%, sin establecer escalas ni deducciones. Letonia y Lituania, países vecinos, siguieron el ejemplo de Estonia. Ese mismo año Lituania aprobó un Flat Tax del 33% y el año siguiente Letonia hizo lo mismo con una tasa más baja del 25%. El éxito económico de las naciones bálticas generó pronto contagió a Europa Oriental. La implementación del Flat Tax, junto con otras políticas que apuntaron hacia mayor libertad económica, dispararon el crecimiento económico de estos países que llegaron a ser conocidos en poco tiempo como los "tigres bálticos".

El Flat Tax pasó a la fama con su adopción por Rusia en el 2001 para enfrentar un problema de una amplia evasión fiscal. Rusia bajó la tarifa del impuesto personal de un máximo del 30.

Señala Mitchel (2005) que la experiencia del Flat Tax en el mundo es acorde con los pronósticos de la teoría, alcanzando los efectos de aumento en la recaudación señalados por la Curva de Laffer. La introducción del low Flat Tax, acompañado de políticas orientadas que apuestan a mayor libertad económica, ha coincidido con un impulso al crecimiento económico, en un aumento de la expansión en la base de cálculo del impuesto, en una reducción significativa de la evasión, en un aumento importante en la recaudación fiscal, en un instrumento de competitividad (que

promueve la inversión y generación de empleo) y en mayor bienestar para todos en los países que lo han adoptado.

La Curva de Laffer, es el instrumento principal que utiliza la teoría económica para medir la eficiencia de medidas o instrumentos de políticas públicas. Este análisis económico ilustra como un cambio en la alícuota de un impuesto puede generar dos efectos en los ingresos provenientes de ese impuesto, uno matemático o aritmético y otro económico. El aritmético indica que si la tasa es reducida, implica que el ingresos será menor en proporcionalmente a la disminución de la tasa. Por otro lado el efecto económico reconoce el impacto que podría tener una disminución del impuesto en la producción y en el empleo ya que es un incentivo para la realización de estas actividades. Lo contrario, genera un desestímulo en las actividades mencionadas por básicamente penalizarlas al tener que pagar altos impuestos (Laffer, 2004).

La curva de Laffer indica que a una tasa del 0% la recaudación sería cero, y a una tasa del 100% tampoco habría recaudación lógicamente porque no habría ningún incentivo para realizar las actividades por las que se paga impuesto. Entre estos dos extremos, existen dos tasas en la que se recaudaría exactamente lo mismo, una tasa alta con una pequeña base o una tasa baja con una amplia base.

El éxito o no de esta teoría depende también del sistema tributario del país, el período de tiempo, el nivel de las tasas existentes, la existencia de incentivos a la evasión en la legislación o contables del país, entre otros. Pero básicamente, según esta teoría, los beneficios de una tasa baja de impuestos producen un incentivo económico a la inversión, empleo y producción.

Fenómeno "Revolución del Flat Tax" y el apoyo de los medios de comunicación para su difusión en el mundo.

El Flat Tax ha sido en los últimos años una propuesta interesante no solo en Estados Unidos, sino alrededor del mundo debido a su simplicidad, a sus bajas tarifas y a la experiencia exitosa que ha tenido en los países que lo han adoptado en términos de crecimiento económico, como se comentara en el aparte anterior.

Debido a su atractivo, ha tenido amplia receptividad por los medios de comunicación y ha sido objeto de análisis por reconocidos profesionales en el área económica y tributaria, tanto como defensores o detractores del impuesto.

En Estados Unidos, a pesar de no haber sido implementado aún, ha tenido apoyo bipartidista. El Congreso ha recibido numerosas propuestas desde 1982 de republicanos y demócratas.

Los liberales apoyan el Flat Tax porque aunque creen en un sistema progresivo, en el Código de Renta Interna contiene tantas lagunas y resquicios que algunas personas con muy altos ingresos pagan muy poco o nada de impuestos. Por otro lado los conservadores quienes creen en una libre economía de mercado, argumentan que las altas tarifas de impuestos generan desincentivos para el trabajo, el ahorro y la inversión. (Hall y Rabushka, 1995)

Con respecto a las mayorías, millones de contribuyentes en los Estados Unidos, exasperados por la complejidad y los altos costos del sistema tributario actual y ofendidos por un recrudecimiento de las trampas tributarias, consideran el Flat Tax como una propuesta atractiva. Especialmente les atrae la idea de que una declaración de impuestos podría caber en una tarjeta postal y tomaría unos pocos minutos el completarla, hallándose todos sujetos a la misma reglamentación (Hall y Rabushka, 1995).

Ávila y Medina (2005) señalan que uno de los hitos en la discusión del impuesto plano se alcanzó en 1996 con la publicación del libro "Fairness and Efficiency in the Flat Tax" (Hall y Rabushka, 1996), libro al que Forbes llamaría más adelante "la Biblia del Impuesto Plano".

En ese libro los promotores de la propuesta y otros tres analistas expresaron sus reflexiones sobre el impuesto plano.

Eisner (1996 citado por Ávila y Medina, 2005), profesor de Northwestern University y ex presidente de American Economic Association abre su artículo advirtiendo que "la propuesta de Hall y Rabushka no es enteramente, justa, ni enteramente plana pero tampoco enteramente absurda".

Para Eisner (*op.cit*), la necesaria simplificación tributaria enfrentaba una dificultad con la alternativa del impuesto plano, que produce un incremento en el nivel general de precios. Este efecto podría obviarse mediante una reforma del ISLR, en el que se redujeran el número y el nivel de las tarifas marginales en vez de la adopción del Flat Tax.

Su conclusión es que hay mayor progresividad en el impuesto sobre los pagos laborales pero este componente del impuesto plano tiene un peso relativo mucho más reducido que el impuesto sobre los negocios y en éste último se presenta una notable regresividad respecto del impuesto de renta tradicional. El efecto néto estimado señala al impuesto plano como un tributo regresivo.

Por otra parte, en la misma publicación Armey (1996 citado por Ávila y Medina, 2005) señalaba en un discurso al impuesto plano como pieza central de su proposición y planteaba la adopción de una tarifa plana del 20%, que tres años después podría bajar al 17%, frente a un 19% inicialmente estimado Hall y Rabushka.

En el caso de los salarios la propuesta de Armey (op. cit) en cuanto a la exención de base era más generosa que la de sus inspiradores. Para una familia

conformada por la pareja de esposos y dos hijos este monto de salarios exentos del impuesto se situaba en US \$36.800

Por su parte Stein (1996 citado por Ávila y Medina, 2005) profesor de la Universidad de Virginia y economista senior del American Enterprise Institute, planteaba en la publicación que la exención mínima genera inequidades horizontales según si los ingresos obtenidos provienen de un negocio o de salarios. La exención mínima establecida para los salarios hace que éstos tengan un tratamiento tributario más benéfico que los recursos obtenidos en desarrollo de un negocio.

Igualmente señaló que la propuesta comportaba distorsiones que favorecen el consumo duradero, como la casa de habitación para sus propietarios, al igual que la inversión en capital físico pero no en capital humano, afectando por ejemplo la inversión en educación (op. cit)

En 1995, el Flat Tax tomó fuerza en el Senado de los Estados Unidos de la mano de Armey. El presidente del Senado, Jack Kemp había anunciado su preferencia por un impuesto de renta más plano (Pollack, 1996, citado por Ávila y Medina, 2005)

En 1996 y 2000, Forbes, para entonces candidato por los Republicanos para la Presidencia el impuesto plano era parte fundamental de su programa de gobierno.

Para el empresario los impuestos son un precio que se paga por trabajar, por ser exitoso en los negocios o por tomar riesgos. Si el precio baja el trabajo y la inversión aumentan. Con relación a dos de los aspectos más controvertidos de la propuesta: la eliminación de deducciones de los intereses hipotecarios y los gastos en donaciones, el empresario manifiesta por una parte, que el impuesto plano induce una reducción de las tasas de interés que reducen el precio de la vivienda y, de otro lado, que la prosperidad inducida por la adopción del impuesto plano debe derivar en mayor generosidad de la gente. (Forbes citado por Ávila y Medina, 2005).

A continuación un resumen de las principales experiencias de impuesto plano en el mundo.

Experiencia de su implantación en los distintos países y su influencia en las más recientes reformas impositivas.

Un estudio realizado por Mitchell (2008) señala que para la fecha 24 naciones habían implementado el Flat Tax, lo cual refleja lo exitoso que ha sido en la práctica. El pionero en la adopción del Flat Tax fue Hong Kong, guiado por tener una carga tributaria liviana y simple para los contribuyentes, que fuera al mismo tiempo productivo y poco costoso para el gobierno, así como lo más neutral posible y alejada de distorsiones económicas.

Desde 1947 el gobierno de ese país mantiene un sistema dual de impuesto a la renta, el cual permite a los contribuyentes escoger entre un sistema de tasas múltiples que varían entre el 2% y el 20% sobre la renta ajustada por deducciones y rebajas o un tributo uniforme de 16% sobre la renta bruta. El contribuyente puede seleccionar uno u otro dependiendo de cual minimiza su carga tributaria; sin embargo en la práctica se ha visto que la mayoría de los contribuyentes opta por el impuesto plano porque éste ofrece bajas tarifas, cero costos de preparación y una probabilidad muy baja de ser fiscalizados (Ávila y Medina, 2005)

Estos dos impuestos son la base del sistema tributario de ese país, ya que no tienen un impuesto general de renta, no tiene impuestos sobre los dividendos, las ganancias de capital, donaciones y no tiene impuesto sobre el valor agregado, sobre las ventas o sobre la nómina.

Por otro lado las Islas de Guernesey y Jersey, colonias inglesas, operan bajo un estatus constitucional que les permite implementar sus propias políticas económicas, en 1960 modificaron su sistema británico del impuesto codificado de la

renta por un impuesto uniforme de 20% aplicado a la renta de personas jurídicas y naturales. El sistema provee adicionalmente generosas exenciones e impide la doble tributación sobre los dividendos o los pagos de intereses y no recauda ingresos sobre las ganancias de capital ni cobra el impuesto de valor agregado.

Por otro lado Estonia, que fue el primero de los países de la ex República Soviética en adoptar el Flat Tax, sufrió una metamorfosis que llevó a su economía desde un sistema basado en la planificación centralizada de tipo soviético a una economía de libre mercado, tras una serie de reformas iniciadas en los primeros años de la década de los 90. Entre muchas otras reformas orientadas a la liberalización de la economía, en 1994, ignorando los consejos del FMI de incrementar las tarifas del impuesto a la renta, Estonia implementó un impuesto uniforme de 26% y para incentivar aun más la formación de capital eliminó los impuestos corporativos sobre las ganancias reinvertidas.

Estonia se convirtió en un país de un ambiente favorable para la inversión extranjera lo que se refleja en el hecho que después de la adopción del impuesto plano, la crisis que venía presentando la economía se revirtió y empezó a registrar niveles de crecimiento hasta del 7.8%.

Sin embargo para contrarrestar la fuerte competencia tributaria de países vecinos, Estonia decidió reducir la tarifa del impuesto a la renta de 26% a 24% a partir del 2005 y la misma fue gradualmente reducida hasta llegar al 19% para el año 2011.

En cuanto al impuesto de personas naturales la exención mínima de renta para el impuesto personal se ubica alrededor de los €1532 euros. Las deducciones más importantes de la renta gravable personal son: intereses hipotecarios, gastos educativos, regalos y donaciones, y pagos voluntarios a sistemas de pensión.

En el impuesto de negocios no se permiten descuentos ni deducciones, es decir que no existen incentivos tributarios o tratamientos preferenciales entre sectores

económicos. Sin embargo, el sistema tributario a nivel de negocios está construido de tal manera que le permite a las compañías posponer sus obligaciones tributarias hasta que los beneficios sean distribuidos; lo cual indica que no se grava la renta si la compañía la reinvierte en la generación de más y/o nuevos negocios.

Estonia, a diferencia de Hong Kong, tiene otros impuestos incluyendo un impuesto a los salarios del 29% y un IVA del 18%.

En el caso de Lituania y Latvia, países bálticos que siguieron el ejemplo de Estonia, en 1994 Lituania implantó un impuesto de renta con tarifa plana del 33%, mientras el tope del impuesto a personas jurídicas fue de 15%. Latvia por su lado optó por un impuesto uniforme de 25% y recientemente redujo la tarifa para empresas de 19% en 2003 a 15% en 2004. Si se observa el desempeño de estas economías se aprecia que han experimentado un periodo de expansión donde el PIB ha crecido en promedio 5.6%.

En el caso de Rusia, en el año 2001 modificó su sistema tributario de tres alícuotas marginales sobre la renta y con un tope máximo de 30% por un sistema de impuesto plano de 13% para personas naturales y de 24% para personas jurídicas.

Cuatro años después de este cambio en la estructura tributaria rusa, los ingresos fiscales por concepto de impuestos de personas naturales han crecido en más del doble. Estos resultados son en alguna medida consecuencia de la disminución de la evasión y de los crecientes incentivos para trabajar, ahorrar e invertir que fueron los objetivos principales de la reforma tributaria al adoptar el Flat Tax.

El PIB ha crecido constantemente a tasas de 5.1% en 2001, 4.7% en 2002 y 7.3% en 2003, lo cual puede ser entendido como el resultado de la mencionada reforma tributaria; sin embargo se llevaron a cabo también otra serie de reformas en el año 2001 y por lo tanto no es el único motor de crecimiento de la economía. Algunas de las modificaciones fueron la reducción sustancial de los aportes a la

seguridad social y la reestructuración de las funciones de fiscalización de las autoridades tributarias. (Ávila y Medina, 2005)

Otros países que también adoptaron reformas tributarias basadas en el impuesto plano, fueron Serbia, Ucrania, Eslovaquia, Rumania y Geogia este último destacándose por imponer una tasa del 12%, la más baja tasa hasta el momento (Mitchell, 2005)

Cabe destacar que la mayoría de estos países tenían antes de la reforma en cuestión economías en transición. No existía una tradición tributaria arraigada ni tampoco la herencia de múltiples tarifas y complicadas bases impositivas que caracterizan el impuesto de renta en muchos países occidentales. Probablemente esos sistemas impositivos tampoco contaban con cargas tributarias demasiado elevadas que pudieran ponerse en riesgo con la implementación del impuesto plano.

#### Ventajas y desventajas de su adopción en otros países.

Los países donde se ha adoptado el Flat Tax han tenido en común, una tendencia a adoptar tarifas reducidas en comparación con otras economías y con el promedio conocido para los países miembros de la OCDE (tal es el caso de Rusia y los países bálticos) y es así cuando nace el concepto del low Flat Tax.

En algunos países, como Estonia, Latvia y Eslovenia, el Flat Tax ha adoptado la misma alícuota para personas naturales y para empresas, por lo que se eliminan las distorsiones en cuanto a la realización de las actividades económicas en forma corporativa o como individuo, además los dividendos y las ganancias de capital no son gravadas. Otros países gravan con mayores tarifas a las sociedades (personas jurídicas), y en el caso de Lituania gravan con mayor peso a las personas naturales.

Por otro lado, la alta competitividad generada por los países de Europa Occidental ha provocado presiones en Europa Oriental, tanto que en Alemania y Francia se ha hablado del "dumping fiscal" y se ha pretendido que la Unión Europea presione a una uniformidad fiscal, con tendencia al alza. Sin embargo, ya aparecen ciertos vientos de cambio en Europa Occidental. En Holanda se ha hablado de aprobar un flat tax, aunque con tarifas elevadas del 30% o más que le restarían gran parte de su efectividad. En España y Alemania los asesores gubernamentales han empezado estudios sobre la factibilidad del flat tax.

Irlanda también es otro de los países que ha adoptado el Flat Tax. Anteriormente carencia de oportunidades en ese país generaba emigraciones en masa hacia otras regiones más favorables. Pero Irlanda decidió reducir su tarifa de impuestos societarios del 40% al 12%. Esta baja tarifa impositiva atrajo a grandes empresas extranjeras que colocaron sus centros de coordinación, su manufactura y otras actividades en Irlanda. El país ahora se ha convertido en un importador neto de personas que buscan oportunidades en Irlanda.

Incluso en China-se ha comenzado a estudiar el flat tax. En Estados Unidos el panorama es más complejo. El país logró una simplificación del sistema fiscal en 1986, pero luego inició un proceso de complejidad que h ocupado las últimas dos décadas, lo que obliga actualmente a volver a pensar en su simplificación.

Por otro lado en el occidente, Hong Kong que es la economía de más rápido crecimiento en el mundo ha logrado esto gracias al Flat Tax ligado a las demás políticas de libertad económica adoptada.

También las Islas de Guernesey y Jersey, desde la adopción del impuesto sus economías han crecido como lo demuestra la triplicación del PIB de Guernesey desde 1965 y el incremento del 90% en términos reales entre 1980 y 1990 del PIB de Jersey. (Ávila y Medina, 2005)

En el caso de las naciones post comunistas, antes que eliminar distorsiones y armonizar el sistema tributario, los gobiernos buscaban con la implementación del impuesto plano, lograr una mayor competitividad de sus economías por la vía

tributaria, de tal modo que se propiciaran las condiciones necesarias para incentivar la dinámica de mercado en la que recién estaban incursionando y atraer así la inversión extranjera.

Un argumento de los detractores del impuesto era que el Flat Tax solo era posible aplicarlo en pequeñas naciones como los países bálticos, exceptuando Hong Kong como un caso especial, pero en el año 2007 Islandia lo implementó (Mitchell, 2008).

Las naciones han escogido un low Flat Tax a excepción de Irlanda (menos del 20%). Esto es importante pues los beneficios y dichas economías han sido relacionados directamente con la reducción de las tarifas marginales para la producción. Incluso otros países que ya habían adoptado este impuesto redujeron sus tarifas impositivas, tal es el caso de Estonia y Lituania, por mencionar algunos. El Flat Tax ha sido exitoso puesto que ningún país que lo ha adoptado ha regresado al sistema anterior llamado "progresivo".

Es evidente que el Flat Tax por sí solo no hizo ni hará a las economías más fuertes o más productivas. Esto se lograría con una combinación de fuertes bases en un sistema legislativo confiable, derecho de propiedad, dinero, un gobierno con limitaciones y bajos niveles regulatorios. Por ejemplo en un país como Rusia, el incentivo a la inversión se ve constreñido por las limitaciones a la propiedad privada y por el miedo a que el gobierno expropie las inversiones. Por otro lado, en Irak también se adoptó el Flat Tax, pero no ha tenido un efecto significativo en la economía debido a su situación política actual.

Otra experiencia empírica de la implantación del Flat Tax en Latinoamérica es el IETU (Impuesto Empresarial de Tasa Única) Mexicano desde el año 2008. En principio este impuesto fue creado como un complemento al impuesto sobre rentas que en el futuro pasaría a sustituirlo.

El IETU es básicamente calculado bajo la metodología de flujo de efectivo, vista anteriormente, por lo que solo se aplica cuando el ingreso ha sido percibido (o cobrado) y el gasto haya sido efectivamente pagado o cobrado. La tarifa del IETU es de 17,5%. Este impuesto vino a sustituir al impuesto sobre activos empresariales y se aplica sólo a las empresas y no a las personas naturales.

El principal problema que ha tenido el IETU es el reconocimiento de éste en los convenios de doble tributación celebrados por ese país ya que no es un impuesto similar el Impuesto sobre Rentas. Estados Unidos y otros países como Alemania, Canadá y España están en el mismo proceso. El no reconocimiento implicaría una gran desventaja competitiva para ese país y pondría en riesgo la vigencia del impuesto.

El otro problema que enfrenta este impuesto es la reducción de la recaudación de alrededor del 9,4 % desde el año 2008. En este momento en México se está proponiendo una reforma fiscal que eliminaría el IETU, puesto que la convivencia de los dos sistemas, el Impuesto sobre la Renta y el IETU ha traído problemas administrativos para los empresarios y no se justifica, según ellos, por su bajo aporte a los ingresos públicos.

## Capítulo V Implementación del Flat Tax en Venezuela

Adaptación del Flat Tax al sistema impositivo venezolano

Identificar un periodo de transición y convivencia con el sistema impositivo actual.

Una reforma impositiva donde deban cambiarse tantos parámetros no puede hacerse de un momento para otro, se necesita tiempo para observar cómo se comporta la sociedad, si es posible su perdurabilidad en el tiempo, el que los ciudadanos puedan ser instruidos y comprender el cambio, adecuar los sistemas y entrena y capacitar a los funcionarios para implementar los cambios, en fin, un conjunto de factores que toman tiempo para lograr una aplicación asertiva y estable.

Para sustituir el ISLR, que tiene más de sesenta años en Venezuela a pesar de todas sus deficiencias se necesita un periodo de transición en donde además de todo lo anterior se pueda adecuar el nuevo impuesto y los convenios internacionales suscritos por Venezuela.

Al respecto Itriago (2007) propone que por lo menos en una etapa inicial se debe preservar el ISLR de manera de respetar los acuerdos internacionales contratados por el país. De su propuesta se infiere que el impuesto sobre la renta tendría una alícuota moderada y con preferencia en el gravamen a los aspectos de consumo y no del ahorro. En efecto lo que propone en principio es una reducción de la imposición a la renta y la creación de la imposición al consumo.

En una fase inicial se podría ajustar el impuesto sobre la renta a una tarifa impositiva más baja para las personas jurídicas y una eliminación de beneficios

fiscales. También, se plantea la eliminación del impuesto a los dividendos, considerando esta ganancia como tributo a las personas naturales.

En efecto, para tal transición debe mantenerse siempre presente que las relaciones tributarias internacionales actualmente se armonizan mediante el ISLR. Pensar en una eliminación total de este impuesto pondría en serio peligro el estatus que Venezuela ha logrado en esta materia por lo que, el estudio en la implementación de este esquema debe ir acompañado de un mecanismo que permita mantener la creciente red de convenios internacionales que permiten ofrecer reglas claras y estables de tributación en operaciones foráneas.

Por otro lado, vemos el caso de México en el que países como Estados Unidos no consideran aún al IETU como el impuesto con el que suscribieron los convenios internacionales, lo cual es un problema serio para ese país y atenta contra la permanencia del impuesto ya que como es sabido Estados Unidos es su principal socio comercial.

Gradualmente, se deberían modificar o suscribir nuevos convenios donde haya cabida para el impuesto al consumo, donde sea reconocida su acreditación contra otros impuestos. Posiblemente al implementar este impuesto y al reconocer los beneficios a mediano plazo, otros países también quieran adoptarlo, tal como ha sucedido en Europa Oriental.

Es posible que en los primeros años la recaudación se vea disminuida debido a diversos factores. En el caso de las empresas por la deducción en corto plazo de las inversiones que se realicen (en el caso del IETU, por ejemplo, en tres años) y por la disminución de las alícuotas impositivas. En el caso de las personas naturales por el incremento del monto mínimo exento que debería ser mayor que las U.T. 774 del actual impuesto sobre la renta, para que, junto con otras medidas, sea un impuesto progresivo.

Sin embargo, a largo plazo generará nuevos ingresos y a su vez nuevos gastos que serán gravados y generaran una mayor recaudación. La simplicidad y las alícuotas reducidas sin duda alguna serán un atractivo a la inversión privada.

Por sí solo el Flat Tax no reactivará la economía venezolana, esta reforma debe ir de la mano de la adopción de medidas económicas orientadas a la protección de la propiedad privada y a la generación de confianza en las instituciones y en el país, pero podría ser el primer paso hacia ese objetivo.

La pregunta sería ¿Cómo podría Venezuela pasar del impuesto sobre la renta al impuesto al consumo?

Rosas (2006) analiza las posibles reformas que se pueden dar en la base imponible partiendo del ISLR para sustituirlo por un impuesto lineal al consumo y sus posibles consecuencias que pueden ser aplicadas en Venezuela. Del la propuesta de Rosas (op cit) se puede adoptar lo siguiente:

Paso 1. Sustituir el sistema de tasas impositivas progresivas en el ISLR personal por una sola tarifa. Se mantienen las deducciones y rebajas personales, así como el régimen de exenciones. Se eliminan las tasas impositivas preferenciales para las empresas y se fija la tarifa impositiva de las empresas al mismo nivel de las personas naturales.

El resultado haría posible estructurar e instrumentar un impuesto lineal (tarifa única) y uniforme para los individuos y sociedades.

Paso 2. Instrumentar la integración del impuesto sobre sociedades con el de las personas naturales mediante la exclusión total de los dividendos recibidos por el contribuyente.

El resultado es que cuando las tarifas impositivas del ISLR personal son iguales entre sí, e idénticas a la tarifa aplicable a las sociedades, es posible lograr la integración de ambos sistemas simplemente con esta medida.

- Paso 3. Instituir indirectamente una retención sobre los intereses percibidos, eliminando en la fuente la deducibilidad para efectos impositivos de los pagos por intereses sobre préstamos. Así, no se incorporarían en la renta gravable del acreedor.
- Paso 4. Simplificar la cuantificación de la base imponible para personas naturales, suprimiendo todas las deducciones específicas y generales, los ajustes y recargos, tanto de la base imponible como en la cuota tributaria, así como los desgravámenes y bonificaciones fiscales.
- Paso 5. Suprimir la deducibilidad para las sociedades de los gastos o erogaciones por concepto de remuneraciones pagadas en especie a sus empleados, tales como uso de viviendas, disposición de vehículos, automóviles, bienes cedidos, programas vacacionales, etc. y la eliminación de cualquier imposición sobre estas modalidades de rentas o pagos en especie a las personas naturales.
- Paso 6. Suprimir las deducciones y exenciones o cualquier otro tratamiento preferencial o privilegio sectorial de índole tributario. Esta medida simplificaría el manejo del impuesto a las sociedades a la vez que lo hace más transparente y neutral respecto a la asignación de recursos y además reduce las posibilidades de elusión fiscal.
- Paso 7. Eliminar en el régimen de ISLR personal toda consideración de índole impositiva de aquellas operaciones o transacciones que se realicen entre particulares (préstamos, transferencias, premios,) entre otros) así como las transferencias monetarias o en especie que les haga el gobierno.

Con las medidas antes identificadas tomadas se permite convertir al ISLR tradicional en un tributo en el cual toda gestión recaudatoria se realiza en el ámbito de la empresa o sociedad. De esta manera se eliminan de la base imponible aquellas transacciones que no están relacionadas con generación de rentas o con valor agregado a la actividad económica, como la exclusión de los intereses sobre préstamos.

Hasta el momento las reformas planteadas por Rosas (2006) configuran un nuevo tributo con una base de ingreso altamente depurada de tarifa única e uniforme. Este impuesto podría llamarse, según el citado autor, impuesto lineal a la renta.

A continuación se resumirán ahora las modificaciones a ser realizadas para alcanzar el objetivo final, a saber la adopción en puridad del Flat Tax.

Paso 8. Sustituir el sistema de contabilidad que sigue el criterio de operaciones causadas por un sistema basado en el flujo de los fondos, permitiéndose la deducción fiscal total e inmediata de los gastos de inversión, en lugar de depreciarlos.

Al permitirse la deducción total e inmediata de los bienes de capital adquiridos durante un mismo período, en lugar del complejo método de depreciación de un gasto deducible para el impuesto sobre la renta, se elimina lo que es para el citado autor "convertir a la administración tributaria en un socio silente, pues su participación es lo equivalente a la tarifa impositiva y luego participaría en los ingresos generados por esas inversiones" (p.317).

Esta última reforma es el primer paso para configurar el impuesto lineal a la renta en un impuesto al consumo. Todo acto de inversión responde a una decisión de ahorro y excluir las inversiones (o decisiones de ahorro) de la base imponible implica gravar el consumo puesto que el consumo es la diferencia entre en ahorro y el ingreso.

Paso 9. Excluir de la base imponible personal las ganancias o pérdidas de capital, reales o imputadas por variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente.

Esta modificación elimina la imposición a las ganancias de capital en el ámbito personal, en particular aquellas ganancias que reflejan expectativas sobre futuros ingresos o cambios en las tasas de interés o descuento, así como aquellas ganancias asociadas a modificaciones en el valor de activos no empresariales.

También se eliminaría la imposición sobre ganancias de capital provenientes de la venta de activos empresariales no corporativos y de activos no empresariales.

En el caso de Venezuela y de la propuesta que atañe a este trabajo, se aplicaría un impuesto plano tipo Hall y Rabushka (1995) para las personas naturales y para las empresas se puede adoptar el sistema de Hall y Rabushka o el método de Flujo de Caja expuestos en el capítulo anterior.

En el caso de las empresas, el método de flujo de caja obligaría a tener que llevar un control estricto por parte de la administración tributaria en cuanto a que se necesita tener registros precisos por parte del contribuyente en materia de ahorro, contratación y otorgamiento de préstamos, ingresos y egresos de capital, interese pagados y recibidos, dividendos y ganancias de capital; en general todas aquellas transacciones que produzcan una variación en el flujo de caja del contribuyente. En el caso del método Hall y Rabushka sería mucho más sencillo pues ninguna de estas transacciones forma parte de la base imponible.

De acuerdo a lo anterior, lo más conveniente en el caso de Venezuela sería adoptar el método más sencillo de manejar administrativamente, que como la experiencia denota limitaciones en cuanto al control administrativo de los impuestos y el objetivo es simplificar el sistema, no hacerlo igualmente complicado o aún más complicado de lo existente.

El impuesto a adoptar tendría que prever un mínimo exento para hacer progresivo el sistema y proteger a la población de menores ingresos. Se sugiere en principio mantener el desgravamen único del ISLR personal y estudiar la posibilidad de incrementarlo progresivamente de manera de disminuir el efecto en la recaudación que ya se verá disminuida por el cambio en la alícuota del nuevo impuesto.

En cuanto a las personas jurídicas el cálculo del impuesto sería aún más sencillo. Cómo se vio en el capítulo anterior la base del impuesto son los ingresos brutos por concepto de venta de bienes y servicios, y las deducciones serían las

compras de bienes y servicios, los sueldos y salarios pagados a los trabajadores y las inversiones.

En cuanto a la tarifa, se propone una tarifa plana para las empresas y tarifas progresivas para las personas naturales. Esto con el objetivo de mitigar los efectos distributivos que conlleva tributar a personas de bajos recursos con la misma tarifa para los estratos medio y alto que se expondrán más adelante. La tarifa más alta aplicable a las personas naturales será la misma que se aplique para las empresas.

En las páginas siguientes serán expuestos los formularios de declaración, basados en el modelo de Hall y Rabushka (1995).

Cuadro 5.1
Formulario de Declaración de Flat Tax para Empresas Venezolanas.

Nombre de la empresa		RIF
Dirección		Ciudad, Estado
Activid	ad económica:	
1.	Ingreso bruto por ventas (UT)	
2.	Costos deducibles	
	2 a. Compra de bienes, servicios y materiales	
	2 b. Sueldos, salarios, remuneraciones y pensiones	
	2 c. Compra de equipo, planta o terreno.	
3.	Total de costos deducibles (suma de las líneas 2 a, 2 b y 2 c)	
4.	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	
5.	Impuesto	
6.	Créditos tributarios vigentes ejercicios anteriores.	
7.	Intereses sobre créditos tributarios	
8.	Impuesto retenido por el empleador o patrón	
9.		
10	D.Crédito tributario vigente para ejercicios siguientes.	

Fuente propia.

Otro aspecto novedoso para este impuesto es que reconocería también el efecto de la inflación para el traslado de pérdidas de ejercicios anteriores. En efecto, se ajustaría de acuerdo al porcentaje de variación de la inflación. A continuación se presentará el formulario propuesto para las personas naturales residentes.

Cuadro 5.2
Formulario de Declaración de Flat Tax para Personas Naturales Residentes.

Primer y segundo apellido y Nombre (si es declaración conjunta, también incluir datos del conyugue)	RIF del contribuyente a declarar
Dirección:	RIF del conyugue.
Ciudad, Estado	Ocupación
	Ocupación del Conyugue
Sueldos, salarios, remuneraciones percibidas	
2. Beneficios de pensión y de retiro o jubilación.	
Total sueldos, salarios y remuneraciones (línea 1 mas línea 2)	
4. Deducción personal	
4 a. UT para casados declarando juntos	
4 b. UT para persona sola	
4 c. UT para persona sola jefe de hogar.	
5. Número de dependientes sin incluir el conyugue	
6. Deducción por número de dependientes (línea 5 multiplicada por UT 20)	
7. Total de deducciones personales (línea 4 mas línea 6)	
8. Sueldos, salarios y remuneraciones gravables (línea 3 menos línea 7 si es positivo, si no, es cero)	
9. Impuesto	
10.Impuesto retenido por el empleador o patrón	
11.Impuesto a pagar ( línea 9 menos línea 10, si es positivo)	
12.Reintegro a recibir (línea 10 menos línea 9, si es positivo)	

En cuanto a las personas naturales conviene establecer un método de reintegros para aquellas personas cuyo resultado del cálculo de la base imponible sea negativo, puesto que esas personas han aportado más a la sociedad de lo que su capacidad económica les permite por vía de retención en la fuente. Esto significaría también un incentivo para la población para incluirse en el padrón del registro de contribuyentes y declarar sus impuestos año tras año. Evidentemente, se trataría de un impuesto a ser calculado anualmente.

De esta manera se encontraría finalmente configurada una reforma tributaria pensada para Venezuela que constituye el objeto del presente trabajo.

# El Flat Tax como medio para la modernización del sistema tributario y adaptación a las economías globalizadas.

El impuesto plano como se vio en el capitulo anterior ha sido adoptado por numerosas naciones con resultados extraordinarios en cuanto a niveles de crecimiento económico, debido principalmente al incentivo a las inversiones y al ahorro. Algunas de las naciones que lo adoptaron eran economías nacientes ya que provenían de la antigua unión soviética, sin embargo y combinado con otras medidas, ha sido un factor determinante para el éxito de sus transformaciones.

El principal incentivo del Flat Tax en cuanto a operaciones con empresas multinacionales, es que por la naturaleza del mismo, donde el hecho imponible es el consumo de bienes y servicios, se trata de un impuesto territorial. Es decir, solo se gravarían aquellos consumos realizados en Venezuela lo cual contrasta enormemente con los cálculos de ingresos extraterritoriales que se deben realizar en el actual régimen para obtener la renta mundial. Esto sería una gran ventaja competitiva en la región que, sin duda, atraería inversión privada.

En relación a la imposición de los ingresos por concepto de inversiones en el exterior, lo recomendado por las distintas propuestas de Flat Tax, sería ignorar tanto la inversión efectuada como los rendimientos para efectos del cálculo del gravamen, ya sea que se trate de personas naturales como empresas.

Esta medida contribuye a resolver los problemas relativos a las inversiones que realizan los contribuyentes en el exterior. Entre ellos, la dificultad administrativa para validar la información relativa a rendimientos obtenidos en el exterior (tal como sucede con la imposibilidad de compensar pérdidas extraterritoriales con ganancias territoriales expuesta anteriormente) entre otros aspectos.

Con respecto a las importaciones y exportaciones de bienes y servicios, se gravarían de igual manera y en los mismos términos que las transacciones realizadas en el mercado nacional, es decir, los impuestos por importaciones sería gravables en tanto los egresos por importaciones se deducirían de la base imponible.

## El Flat Tax como medio para reducir costos de cumplimiento tanto para la administración tributaria como para las empresas.

El punto fundamental de esta propuesta es la simplificación que conllevaría en el sistema tributario la adopción del Flat Tax.

Como se mencionaba, la imposición a la renta ha sido contaminada por un conjunto de cálculos engorrosos y análisis de situación financiera que la Ley y la Administración Tributaria han creado para llegar a definición de renta que "verdaderamente" refleje la capacidad económica del contribuyente.

Esta situación es la que ha hecho que los contribuyentes se vean obligados a gastar una fuerte cantidad de dinero en costos de cumplimiento y asesorías para cumplir cabalmente con la obligación de pagar el impuesto, como se ha mencionado en el desarrollo de este trabajo.

Por ello es interesante que esta propuesta del Flat Tax tenga una definición más sencilla de la base imponible como se ha reflejado en el aparte anterior. En principio porque establece un sistema de tarifa lineal, lo que permite solventar gran parte de los problemas de medición de la base imponible en el régimen de rentas con las tarifas proporcionales y, por otro lado, porque elimina la práctica de adecuación de de las obligaciones tributarias de acuerdo con los intereses de los grupos de presión, como sucede con el actual régimen, por medio del establecimiento de beneficios fiscales.

Otro aspecto positivo de la simplificación es que la combinación de efectuar la imposición de todos los ingresos o rendimientos (a excepción de los sueldos y salarios) a nivel de las empresas hace la administración tributaria que pueda un mayor control ya que las empresas mantendría registros contables de soporte tanto de sus transacciones como de los sueldos pagados a sus empleados. Entonces sería más sencillo corroborar los cálculos de las bases imponibles tanto de personas jurídicas como de personas naturales siendo esta los sueldos y salarios.

El Flat Tax como medio para incluir a la economía informal dentro del universo de contribuyentes sin necesidad de crear un nuevo tributo o monotributo.

Como se mencionaba en el Capítulo III del presente trabajo, la economía informal está totalmente fuera del foco de la administración tributaria y diversos autores han propuesto para ellos un sistema simplificado de tributación como es el monotributo, para así cumplir con el principio de generalidad de cara al trato preferencial que reciben estos ciudadanos al no pagar impuestos.

Con el Flat Tax no habría necesidad de crear un nuevo impuesto, ya que éste es de por sí un régimen simplificado y como se ha visto es un impuesto de fácil

cumplimiento. Como las actividades del sector informal son distintas a sueldos y salarios, estos tendrían que declarar como empresas para que se puedan aplicar las deducciones adecuadas para su caso.

Evidentemente, esta reforma debe ir acompañada de una ampliación del Registro de Contribuyentes para que verdaderamente sea eficiente, como se ha dicho anteriormente, el Flat Tax no resolverá todos los problemas por sí solo.

El Flat Tax como verdadero incentivo al ahorro y a la reinversión en Venezuela.

Al analizar la reforma que debía hacerse al sistema tributario para adoptar el flat tax, una de las acciones propuestas por Rosas (op. cit) y que es parte fundamental de la configuración del impuesto es la deducción total de las inversiones en el momento en que se realizan, lo que contrasta enormemente con el sistema de rentas en el que se deprecia o amortiza a lo largo de la vida útil contable.

Este cambio es el que finalmente configuraría el impuesto al consumo, porque la base imponible finalmente sería lo que queda de deducir del ingreso lo ahorrado o invertido, es decir, lo gastado, de lo que sustraen del proceso económico y no de lo que aportan.

Con la rebaja total de la inversión el primer gravamen desaparece puesto que la base del impuesto es el consumo, no el ingreso. Luego, cuando se generan los rendimientos, estos pasan a formar parte del las entradas del flujo neto de fondos (en el instrumento contable que se utilizaría para el cálculo de la base imponible) de la empresa y estaría sujeto a impuesto lineal para las sociedades

### Ventajas y desventajas de la adopción del Flat Tax en Venezuela.

Las ventajas que aporta la reforma del impuesto lineal al consumo han sido expuestas a lo largo del presente trabajo, en esta parte se refiere a las más importantes, así como las limitaciones del sistema.

Una de las principales ventajas con respecto al régimen actual de imposición a la renta es que siendo la base imponible calculada sobre el flujo de efectivo en razón de que el impuesto es calculado sobre lo que consume, se eliminaría el ajuste por inflación ya que todo se calcularía en base al valor de la moneda actual o nominal. No se tendría que revalorizar los activos por inflación ya que la inversión sería reconocida en el primer año y no se amortizaría año tras año mediante la depreciación, con lo cual se evitaría este engorroso procedimiento contable.

El único elemento que se vería afectado por la inflación sería la actualización del mínimo exento para los individuos de estratos económicos más bajos, así como también los montos de las deducciones y rebajas.

Otra ventaja que reportaría la adopción del impuesto sería la unificación de la definición de disponibilidad, ya que el momento de la imposición sería siempre el momento efectivo del pago o del ingreso.

La simplificación del proceso de cálculo de la base imponible es otra de las ventajas del sistema ya que el esquema de impuesto de tasa única facilita la integración del impuesto de sociedades y la tributación personal. También seria sencillo instrumentar un método para gravar aquellos beneficios salariales, como los pagos de seguro, la asignación de vehículos corporativos, entre otros, en el ámbito corporativo o personal.

Por otro lado, este esquema lineal minimizaría la posibilidad de cometer fraude fiscal ya que los contribuyentes no tendrían incentivos para trasferir recursos o activos a otros contribuyentes, relacionados o no, puesto que todos los sujetos pasivos que están dentro del ámbito de este tributo se enfrentan al mismo tipo impositivo. Tampoco se presentarían alteraciones o modificaciones en cuanto a la oportunidad de presentar determinados ingresos o gastos que por el contrario en el sistema de rentas el contribuyente podría preferir declarar la entrada de fondos en aquellos años en que se enfrenta a un tipo impositivo más bajo.

En cuanto a las limitaciones, Rosas (op.cit) expone que el principal problema del impuesto lineal es el objetivo redistributivo. Bajo un esquema lineal se produce un efecto regresivo de la carga impositiva desde el sector con más altos ingresos relativos hasta los contribuyentes de clase media. En cuanto a las clases sociales más bajas, todo dependería de las modalidades y de la cuantía de exenciones y rebajas que se les concedan de manera preferencial a dichos contribuyentes.

Para revertir este efecto de la propuesta del autor se resume: (i) un nivel de base exenta que garantice progresividad al modelo (ii) dos o tres tasas marginales a los estratos más altos, adicional al impuesto lineal (iii) que la tasa marginal máxima de las personas naturales sea igual a la tasa única y uniforme que se aplicaría a las sociedades o actividades, con lo cual quedaría eliminada la posibilidad que tendría el contribuyente de explotar algunas de las modalidades del impuesto.

### **Conclusiones y Recomendaciones**

Para finalizar este trabajo investigativo cuyo objetivo principal fue analizar el Flat Tax como propuesta de reforma impositiva con el propósito de simplificar y modernizar el sistema tributario y como estrategia para incentivar la economía nacional, creando una ventaja competitiva para el país que atraiga la inversión y reinversión privada, se puede concluir lo siguiente:

El sistema tributario venezolano actual presenta muchas deficiencias que han sido señaladas en los distintos estudios realizados a través de los años. El problema radica principalmente por la poca cultura tributaria, por ser un país petrolero cuya estructura económica ha dependido durante mucho tiempo de estos ingresos, lo que ha hecho que la economía sea altamente volátil e inestable.

Debido al aumento del gasto público, recientemente se han creado una serie de impuestos y contribuciones que agregan más presión tributaria a los contribuyentes y desestimulan la inversión, tal como se describe ampliamente en el Capítulo I.

En cuanto al ISLR, que hace al sistema tributario progresivo, se ha convertido en un impuesto complejo y de baja recaudación. En efecto, en los últimos años se han creado una serie de requisitos y cálculos en búsqueda de hacer un sistema más justo que ha complicado enormemente su funcionamiento. Además, la crisis económica ha generado para las empresas, pérdidas que son acumuladas año tras año, por lo que este impuesto ha pasado a ser sumamente ineficiente, como se explica en el Capítulo II del presente trabajo.

En el Capítulo III se precisa la necesidad de una reforma tributaria que haga de Venezuela un país atractivo para la inversión nacional y extranjera que permita tener una base sólida de recaudación y por ende mayor flujo de ingresos, para así lograr depender menos de los ingresos petroleros y lograr una mayor estabilidad

económica, que además permita la inclusión de la economía informal en el universo de contribuyentes y así liberar al sector formal de la mayor carga en la recaudación tributaria.

En el Capítulo IV, se da a conocer el Flat Tax como nueva forma de imposición directa, así como se describen sus orígenes y se exponen las ventajas y desventajas que ha tenido su implementación en otros países.

En el Capítulo V, se desarrolla finalmente la propuesta de este trabajo que es adoptar un modelo de Flat Tax para Venezuela y dar a conocer las principales propuestas de impuesto plano desarrolladas.

Mediante la implementación del Flat Tax en sustitución del impuesto sobre la renta se busca simplificar muchos problemas de cumplimiento que se presentan en el sistema actual a la renta y sin duda sería un incentivo a la inversión que tanto es necesaria actualmente lo cual permitiría al Estado una fuente alternativa de financiamiento a los ingresos petroleros y contribuir a una mayor estabilidad económica.

Además es evidentemente, que por sí solo el Flat Tax no resolverá todos los problemas, pero acompañado de otras políticas económicas orientadas a la protección de la propiedad privada, fortalecimiento de las instituciones y una disminución del tamaño del Estado podrían cambiar el futuro panorama de Venezuela.

#### Referencias

- Araujo, F. y Garantón J (2013) *Venezuela*. En GLI Energy Second Edition. Recuperado de www.globallegalinsigths.com
- Armas, M. (2013) *Fisco tendrá Bs. 14 millardos por ajuste a tributo petrolero*. En El Nacional. Edición impresa 25/02/2013.
- Atencio, G. (2011) La armonización de la parafiscalidad en el sistema tributario venezolano en Memorias de las X Jornadas de Derecho Tributario Noviembre 2011: Propuestas para una reforma tributaria en Venezuela. Caracas. AVDT. Editorial Torino.
- Ávila, J y Medina Y (2007): "El Flat Tax: ¿Una Opción tributaria para Colombia? Cuaderno de trabajo. Bogotá. DIAN Oficina de estudios económicos.
- Bradford, D (1999). Untangling the income tax. Harvard University Press.
- Código Orgánico Tributario. GO Nro.37305. 17-10-2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. GO Nro. 5.453. 24 Mar- 2000.
- Comisión de Estudio y Reforma Fiscal (1988) La Reforma del Sistema Fiscal Venezolano Caracas.
- Decreto de Retenciones en materia de Impuesto sobre la Renta. G.O. Nro. 36.203. May.1997.
- Empresarios piden terminar con el IETU o ISR (2013, 20 de agosto) Vanguardia. Recuperado de <a href="http://www.vanguardia.com.mx/empresariospidenterminarconietuoisr-181414...%E2%80%8E">http://www.vanguardia.com.mx/empresariospidenterminarconietuoisr-181414...%E2%80%8E</a>
- Founrouge, C. (1996) Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires. Ediciones De Palma.
- Hall, R y Rabushka, A (1995). *The Flat Tax (segunda edición)*. California. Hoover Institution Press Publication.
- Itriago, J. (2009) Perspectivas de reforma de la imposición sobre la renta: Un enfoque de política Fiscal. En Revista de Derecho Tributario Nro 123 (pp.101 133) Caracas. AVDT

- Itriago, J. (2007) *El Papel del Socio Privilegiado*. En Mision Riqueza Tomo III (pp.57 83) Caracas. CEDICE
- Jarach, D. (1980). Curso de derecho tributario (Tercera Edición). Buenos Aires. Liceo Profesional Cima.
- Laffer, A. (2004) *The Laffer Curve, Past, Present, and Future*. Backgrounder No.1765. Recuperado de <a href="https://www.heritage.org/research/taxes/bg1765cfm">www.heritage.org/research/taxes/bg1765cfm</a>
- Lapatza, F (2008). La simplificación del sistema tributario: Las estimaciones objetivas. En Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Comp) El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. (pp. 87-94) Primera edicion. Buenos Aires. Marcia Pons.

Ley de Impuesto sobre la Renta G.O.Nro.38.628. Feb. 2007.

Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras .G.O. Ext 5852. Oct. 2008.

Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Habitat. G.O Nro. 38.182. May. 2005.

Ley del Régimen Prestacional de Empleo. G.O. Nro. 38.281. Sep. 2005.

Ley del Seguro Social. G.O. Nro. 6.266. Jul. 2008.

Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. G.O. Nro. 38.242. Ago. 2005.

Ley Orgánica de Drogas. G.O. Nro. 39.546. Nov. 2010.

- Ley Orgánica de de Deporte, Actividad Física y Educación Física. G.O. Nro. 39.741. Ago. 2011.
- Milne, A (2013) PDVSA More funds to govt. in 2012; Maduro strategy being defined. Bank of America. Merrill Lynch.
- Milne, A (2013) *PDVSA More funds to govt. in 2012; Maduro strategy being defined.* Bank of America. Merrill Lynch.
- Ministerio de Hacienda (1968). Compilación de Leyes, Decretos y demás disposiciones dictadas en materia de Impuesto sobre la Renta 1942-1966. Caracas

- Ministerio de Hacienda (1991) La Modernización del Sistema Tributario Venezolano: El paso que hay que dar. Caracas
- Mitchell, D. (2005) "A Brief Guide to the Flat Tax", Backgrounder No.1866. Recuperado de www.heritage.org/research/taxes/bg1866.cfm.
- Mitchell, D (2008) *The Global Flat Tax Revolution: Lesson for Policy Markets*, Vol. 3, Issue 1. Recuperado de <a href="http://freedomandprosperity.org/files/flattax.pdf">http://freedomandprosperity.org/files/flattax.pdf</a>
- Montero, A y Fernández, J (2006). La revolución del Flat Tax: Propuesta para América Latina. Instituto Libertario. Recuperado de http://www.institutolibertad.org
- Moucharfiech, D. (2011) *Régimen simplificado para pequeños contribuyentes* (*Monotributo*). En Memorias de las X Jornadas de Derecho Tributario Noviembre 2011: Propuestas para una reforma tributaria en Venezuela. (pp. 153 184). Caracas. AVDT. Editorial Torino.
- Octavio, J. (2003) La primera Ley de Impuesto Sobre la Renta y las sucesivas reformas de su articulado En (Comp.) 60 años de imposición a la Renta en Venezuela Evolución Histórica y estudios de la Ley Reciente. (pp. 1 32) AVDT. Caracas. Editorial Torino.
- Padrón, O. (1995) *El Sistema Tributario Venezolano*: *la imposición indirecta*. En Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara (Comp.) (pp. 244 300) Caracas.
- Palacios, L. (2011) *Relatoria General* en Memorias de las X Jornadas de Derecho Tributario Noviembre 2011: Propuestas para una reforma tributaria en Venezuela. AVDT. Editorial Torino. Caracas
- Pistone, P. (2008). Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición. Relatoría General. En Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. (pp. 15-122). Caracas. Editorial Torino.
- Pittaluga, L. *Principios constitucionales de la Tributación*. Caracas. Fraga, Sanchez y Asociados. 2006.
- Rachadel, M. (2009) *Evolución reciente del Sistema Tributario Venezolano*. En Revista de Derecho Tributario Nro. 121 (pp. 51 101) Caracas. AVDT.
- Rosas, P (2004). El Flat Tax, Una respuesta radical a la crisis impositiva. Madrid. Edición Personal.

- Sentencia Caso Banavih (2011). Sala Constitucional Nro. 11-1279.
- Stiglitz, J. (1988) "La economía del sector público" Segunda edición. Barcelona. Antoni Bosh, editor.
- Schindler, A. (2008). El Impuesto sobre la renta en el siglo XXI: Equidad Vs. Eficiencia. En Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Comp) El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. (pp. 2021-2041) Primera edicion. Buenos Aires, Marcia Pons.
- Torres, Plaz & Araujo Abogados (2008). (Comp) Managing Corporate taxation in Latin America Countries. Caracas.
- Tolosa, M. y Escalante, X. (2003) Aproximación a la figura de establecimiento permanente en el impuesto sobre la renta de Venezuela En (Comp.) 60 años de imposición a la Renta en Venezuela Evolución Histórica y estudios de la Ley Reciente. (pp. 247 276) AVDT. Caracas. Editorial Torino.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2006) Manual de trabajos de grado de especialización y maestría y tesis doctorales. Caracas. Autor
- Vásquez, A. y Leal, O. (2003) *Modificaciones del impuesto sobre la renta, desarrollo de los diferentes sistemas de determinación*. En (Comp.) 60 años de imposición a la Renta en Venezuela Evolución Histórica y estudios de la Ley Reciente. (pp. 33 88) AVDT. Caracas. Editorial Torino.
- Zambrano, L (2010) Estructura e Incidencia de la política Fiscal en Venezuela. En Trabajos de Incorporación de los Individuos de Número 2009 2010 (pp. 409 503). Caracas. Academia Nacional de Ciencias Económicas.