

ASPECTOS ECONÓMICOS* DE LA REFORMA DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO VENEZOLANO DEL AÑO 2001

Adriana Bermúdez¹
ASAMBLEA NACIONAL

Resumen:

Dada la alta volatilidad de los ingresos petroleros, se ha hecho necesario para Venezuela continuar con las reformas fiscales iniciadas en 1992, cuyo objetivo fundamental era reforzar los tributos de origen interno. Una de esas reformas fue la del Código Orgánico Tributario, el cual es la ley marco para todos los tributos internos, donde se regulan, entre otros aspectos, los intereses moratorios, las multas, procedimientos administrativos y judiciales y la indexación de algunos conceptos de los tributos.

En el año 2001 se procedió a reformar nuevamente el Código Orgánico Tributario, debido a los múltiples vacíos legales que la ley anterior tenía, y a la necesidad de actualizarlo para incluir otros aspectos que requerían ser regulados.

El objeto de este estudio es analizar los aspectos económicos de la nueva ley. Nuestra finalidad fundamental es explicar los fundamentos económicos del proyecto, y principalmente el uso de la indexación de algunos conceptos tributarios, mediante el uso del instrumento conocido como unidad tributaria, así como estudiar cómo dicha reforma podría incidir sobre los incentivos económicos de los contribuyentes para evadir los tributos.

Palabras claves: Reforma fiscal, Código Orgánico Tributario, Unidad Tributaria, Tributos.

* Nota: Este trabajo forma parte de un informe especial elaborado para La Oficina de Asesoría Económica y Financiera de la Asamblea Nacional de Venezuela (OAEF), a ser presentado a la Asamblea en ocasión de las discusiones del proyecto de Código, en las cuales participé activamente. Agradezco al Director de la OAEF, el Dr. Francisco Rodríguez, por el apoyo en la elaboración del mismo, así como por sus muy útiles comentarios. De igual forma, quisiera agradecer al Dr. Juan Cristóbal Carmona, de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), al Dr. Henry Rodríguez de la Gerencia Jurídica Tributaria del SENIAT, a la Dra. María Antonia Moreno, y al Economista Fernando Villasmil del Ministerio de Finanzas, por aclararme algunos de los aspectos legales del Código.

¹Adriana Bermúdez es Economista junior de la Oficina de Asesoría Económica de la Asamblea Nacional, Profesora de Microeconomía en la Universidad Católica Andrés Bello y Universidad Central de Venezuela, y participó activamente en todas las discusiones del proyecto de Código llevadas a cabo en la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional.

I- INTRODUCCIÓN

Dada la alta inestabilidad de los precios petroleros que se experimentó en la década de los 80, se hizo imprescindible que Venezuela fortaleciera sus ingresos no petroleros, proceso que comenzó con hechos concretos desde 1991, a través de una serie de reformas a las leyes tributarias existentes para la época, y mediante la creación de nuevos impuestos. Para tener una idea de la importancia de la reforma fiscal llevada a cabo en estos últimos años, es importante resaltar que en 1991 los ingresos fiscales petroleros proveyeron el 80% de los ingresos fiscales ordinarios, mientras que en 1998 sólo aportaron el 30%. La reforma fiscal afectó primordialmente a los ingresos provenientes de impuestos sobre el sector no petrolero², cuyo aporte aumentó, del 15% de los ingresos fiscales ordinarios en 1991 al 67% en 1998. Dentro de dichos impuestos, el aporte del impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor (creado en 1994 y que sustituyó al IVA de 1993) fue el más importante, el cual para 1998 alcanzó el 32% de los ingresos fiscales ordinarios.

Dentro de esas importantes reformas iniciadas en 1991 se encuentra la modificación del Código Orgánico Tributario, que es la ley marco de todos los tributos no-aduaneros, donde se especifican materias tan importantes como las sanciones y penalizaciones a los infractores de las leyes tributarias, tanto pecuniarias como las privativas de libertad; las tasas de interés por mora; la indexación de las deudas tributarias; los procesos a seguir para la recuperación de créditos fiscales por pago indebido o pago en exceso de tributos; los recursos legales que tienen los contribuyentes para defenderse del Fisco cuando éste realice los procesos de determinación y fiscalización si así fuese necesario; las atribuciones y funciones que tiene la Administración Tributaria, la cual tiene bajo su responsabilidad el proceso de registro, recaudación, fiscalización, y penalización de todo lo concerniente a los ingresos tributarios no aduaneros.

Dicho proceso de reformas continúa, ya que aún cuando se introdujeron importantes cambios en el Código Orgánico Tributario en 1992 y 1994, se hacen necesarias otras modificaciones orientadas a reducir la evasión y elusión fiscal, así como a incrementar la autonomía y agilidad de la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización. Entre los cambios introducidos en la última modificación llevada a cabo en el 2001, están el incremento de las penalizaciones, multas y los intereses de mora por infracciones cometidas contra el fisco, el aumento de la autonomía en la ejecución de procedimientos para que la Administración Tributaria pueda llevar a cabo una recaudación eficiente, y la creación un sistema de Resguardo Nacional Tributario (con la colaboración de la Fuerza

² Excluyendo al sector minero.

Armada Nacional) que tendrá como función apoyar y auxiliar la Administración Tributaria para impedir, investigar y perseguir los ilícitos tributarios.

En general, se hacen mejoras sustanciales al Código Orgánico Tributario de 1994:

- Al llenar muchos de los vacíos legales.
- Al realizar una exposición más ordenada de los capítulos, clarificando así de una manera lógica los procesos a seguir.
- Al expresar detalladamente lo que será considerado como un ilícito tributario, reduciendo de esa forma el poder discrecional de los funcionarios tributarios.
- Y lo más importante, al eliminar los incentivos económicos a la evasión.

El objetivo fundamental de este papel es estudiar el impacto sobre el comportamiento de los contribuyentes de los aspectos económicos contenidos en el nuevo Código, a los fines de garantizar que por un lado, se logre el objetivo de estimular el cumplimiento del deber de contribuir con el bienestar social al pagar los impuestos; pero por el otro, que no se violen ninguno de los derechos garantizados en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, al tratar de lograr tal objetivo.

Ya que el objetivo fundamental del Código Orgánico Tributario es penalizar la evasión fiscal, es necesario revisar un poco la teoría económica que explica dicho fenómeno, para poder entender cómo el Código se relaciona con dicha teoría y cómo el mismo afectaría el comportamiento de los contribuyentes. En lo que sigue, haremos una pequeña revisión de la teoría de la evasión fiscal, para luego pasar a estudiar los elementos más importantes de la ley desde el punto de vista económico.

II. REVISIÓN DE LA TEORÍA ECONÓMICA DE LA EVASIÓN FISCAL

Los modelos típicos de evasión fiscal parten principalmente del trabajo sobre la economía del crimen hecho por Becker (1967). En estos modelos, como es el caso de Allingham y Sandmo (1972) y Srinivasan (1972), la declaración de los impuestos es una decisión bajo incertidumbre, ya que para un individuo la acción de no reportar completamente el ingreso gravable a las autoridades, no necesariamente produce una reacción en la forma de una sanción, debido a que ello dependerá de que sea descubierto.

Los principales supuestos utilizados en este tipo de modelos son los siguientes: i) La conducta de los contribuyentes está en concordancia con los axiomas de escogencia óptima bajo incertidumbre, y; ii) el ingreso percibido (o una parte de éste) está dado y es conocido por el contribuyente pero no por las autoridades. El ingreso a declarar es la variable a ser escogida por el contribuyente, tomando en cuenta la probabilidad de que las autoridades lo investiguen y conozcan su verdadero ingreso percibido. De ser éste último mayor al ingreso declarado por el contribuyente, deberá pagar una sanción proporcional a la parte evadida.

En este tipo de modelos se asume que el contribuyente tiene ante sí principalmente la escogencia entre 2 estrategias:

- Puede declarar todo su ingreso y pagar todo el impuesto que le corresponde, o
- Puede declarar un ingreso menor que el ingreso percibido (inclusive podría sencillamente no declarar) y pagar un impuesto menor al que le corresponde.

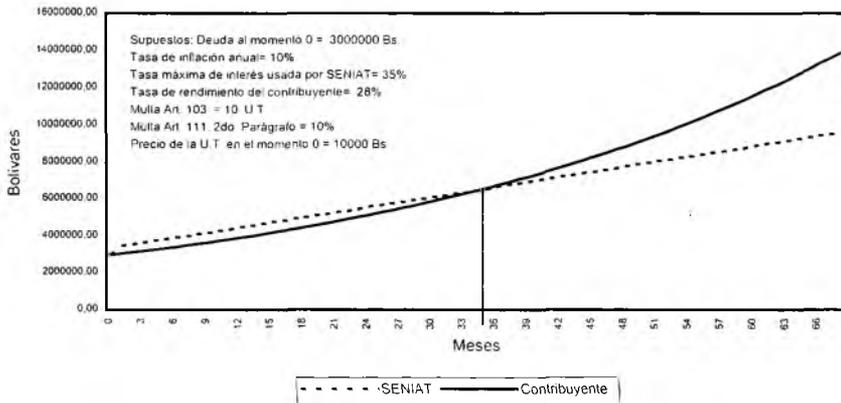
Si el contribuyente escoge esta última estrategia, el tamaño de su pago dependerá de la probabilidad de que las autoridades lo descubrirán (y castigarán). Si el contribuyente adopta la estrategia (2) y *no es descubierto* por las autoridades, estará mejor que si hubiese adoptado la estrategia (1), porque tendrá a su disposición el dinero que no declaró, más los intereses que éste le genere. Si el contribuyente adopta la estrategia (2) y *es descubierto*, entonces estará peor que si hubiese adoptado la estrategia (1), porque ahora tendrá que pagar el dinero no declarado más una sanción proporcional al monto evadido.

La estrategia que adopte el contribuyente, entonces, dependerá de la comparación que éste realice entre los beneficios (intereses) de no declarar el ingreso verdadero y no ser descubierto, y los costos (sanciones) de no declarar el ingreso verdadero y ser descubierto. Al hacer dicha comparación, el contribuyente tomará en cuenta el tamaño del ingreso a declarar, los intereses que podría recibir, el tamaño de la sanción y la probabilidad de ser descubierto.

Este problema de decisión de pagar todo el impuesto o no pagar lo podemos ver en un ejemplo sencillo, utilizando las sanciones que estipula el nuevo Código presentado por el SENIAT. Supongamos que nuestro contribuyente, a principios del mes de abril, cuando tenía que pagar el Impuesto Sobre la Renta, le correspondía pagar al Fisco tres millones de bolívars (3.000.000). Supongamos que este contribuyente puede tener un rendimiento del 28% por ese dinero, por lo que, por ejemplo, un año después de no haber pagado el dinero que le correspondía, el contribuyente tendría 3.840.000, de los cuales 840.000 son intereses.

Supongamos que la sanción económica está conformada por tres partes: los intereses moratorios (artículo 66) al 35%, una multa de 10% en términos reales sobre el monto omitido (artículos 94 y 110, 2do. Parágrafo), y otra multa en términos reales que no depende del monto omitido (artículos 94 y 103).

Gráfico 1: Comportamiento de la deuda tributaria



El Gráfico 1 representa el comportamiento en el tiempo de lo que el contribuyente tendría que cancelar al SENIAT si fuese descubierto y obligado a pagar inmediatamente (línea denotada SENIAT), y el comportamiento del monto de dinero que obtendría este contribuyente si colocara los tres millones en una inversión que le produzca un rendimiento del 28% (línea denotada con la palabra Contribuyente).

Si el Fisco descubre a este contribuyente, le cobrará 3.000.000 de bolívars más una sanción³, por lo que:

- Si la sanción es menor que los intereses que percibe el contribuyente, entonces, aún con la creencia de que va a ser descubierto, (es decir asumiendo que la probabilidad percibida de que va ser descubierto es igual a 1), este contribuyente decidirá no pagar sus impuestos. Por ejemplo, si el contribuyente en el momento en que tiene que decidir (momento cero en el gráfico) tiene la creencia de que será descubierto y obligado a pagar el tributo, las

³ Lo que los modelos económicos llaman sanción sería equivalente, en términos jurídicos, a los intereses de mora que el Fisco le cobrará a los contribuyentes, en adición de cualquier otra pena pecuniaria a la que puedan estar sujetos.

multas y los intereses de mora después de los 36 meses (3 años después), decidirá no pagar sus tributos.

- Si la sanción es mayor que los intereses que percibe el contribuyente, y si tiene la creencia de que va a ser descubierto (probabilidad percibida igual a uno), entonces con seguridad pagará sus impuestos. Este sería el caso en el gráfico, si el contribuyente cree que será descubierto y obligado a pagar antes de los 33 meses.
- Si la sanción es mayor que los intereses, pero el contribuyente tiene la incertidumbre acerca de si será descubierto, pero percibe que existe una baja probabilidad de ser descubierto (probabilidad cercana a cero), entonces podría decidir no pagar los impuestos.

De este tipo de modelos se deriva, sin ambigüedad alguna, el siguiente resultado teórico económico: *incrementos en el nivel de la sanción, acompañados de incrementos en la probabilidad de detección y castigo, producen una reducción en el nivel de evasión fiscal.*

Es importante notar que estos modelos implican que se pueden utilizar dos instrumentos para controlar la evasión: el nivel de la sanción y la probabilidad de detección. El primer instrumento es controlado directamente por las autoridades, a través de las multas pecuniarias y los intereses moratorios que se establezcan en las leyes tributarias. El segundo instrumento sólo puede ser controlado parcialmente por la Administración Tributaria, a través de la cantidad y eficiencia en el uso de los recursos asignados para detectar y castigar la evasión fiscal. Dentro de estos recursos se encuentran los recursos humanos, técnicos, económicos y jurídicos. Cuando decimos que este segundo instrumento sólo puede ser controlado parcialmente por la Administración Tributaria, lo que queremos decir es que lo que realmente importa a los fines de la decisión que tomen los contribuyentes de evadir o no los impuestos, es la probabilidad *percibida* de detección y castigo, la cual no es necesariamente igual a la probabilidad *efectiva*, aunque puedan estar íntimamente (y positivamente) relacionadas.

De estos modelos económicos se deriva la afirmación de que se puede utilizar una mezcla balanceada de ambos instrumentos, o una mezcla donde uno de ellos tenga el mayor peso, por ejemplo, incrementando las sanciones pero manteniendo baja la probabilidad de detección⁴. Sin embargo, *otra de las conclusiones a las que se llega a través de estos modelos teóricos es que no*

⁴ En este caso, la conclusión de los modelos teóricos es que la sanción debe tender al infinito para que con bajas probabilidades de detección se pueda inducir al contribuyente a declarar su ingreso verdadero.

necesariamente una mezcla donde se incrementen las sanciones, pero no se afecten las probabilidades de detección producirá el efecto deseado de reducir la evasión.

Los factores no económicos, tales como la ética social, la percepción de los beneficios sociales⁵ que los contribuyentes perciban que se pueden obtener con el pago de sus impuestos, las buenas relaciones públicas entre los contribuyentes y la Administración, etc., deben ser tomados seriamente en consideración por las autoridades a la hora de diseñar sus estrategias para combatir la evasión fiscal. Si solamente se tomarán en cuenta los factores que reducen la evasión fiscal señalados por estos modelos económicos, como lo son el nivel de la sanción y la probabilidad de detección, entonces podríamos enfrentarnos a un resultado teórico posiblemente difícil de aplicar en la realidad, dado el marco institucional y legal: es decir, dada una probabilidad de detección y castigo menor a uno, se requiere que la sanción sea infinitamente mayor a la ganancia del evasor, para lograr persuadirlo de que cumpla con la obligación tributaria.

Por lo que dada una situación de baja probabilidad de detección (como suele ser el caso), la magnitud de la sanción tendría que ser muy alta para que pudiera reducir la evasión fiscal. Ahora bien, dado el principio jurídico de que el castigo debe estar acorde al crimen, es importante reconocer que las posibilidades de incrementar las sanciones son limitadas. Por supuesto, también existen limitaciones para incrementar la probabilidad de detección y castigo de los evasores, ya que esto implica el uso de mayores recursos económicos, humanos y técnicos por parte de las autoridades, los cuales se encuentran limitados por el presupuesto y autonomía funcional con que cuentan las mismas.

Podemos investigar también los efectos que la evasión fiscal (y las medidas para evitarla) produce sobre la equidad, tanto horizontal como vertical. La evasión fiscal afecta el principio de equidad horizontal, debido a que individuos de ingresos similares pudiesen terminar no pagando la misma cantidad de impuestos, ya que algunos individuos escogerán evadir sus impuestos y otros no. La evasión fiscal también afecta el principio de equidad vertical, debido a que las fuentes de ingresos disponibles para los grupos de individuos de alto (o bajo) ingresos pueden resultar más difíciles de detectar, y por ende, más fácil de evadir los impuestos que sobre ellos se generan, lo cual modificaría el nivel de progresividad del sistema impositivo.

⁵ Tales como mejores servicios hospitalarios, educativos, de transporte público, seguridad, etc.

Ahora bien las políticas para evitar la evasión fiscal tienen también efectos sobre la equidad. La equidad horizontal ve afectada por el hecho de que dentro del grupo de evasores de impuestos unos son detectados y otros no, por lo que una política donde exista una baja probabilidad de detección y una alta sanción, incrementará la desigualdad horizontal entre los evasores detectados y los que no lo son, ya que aunque los evasores son tratados similarmente *ex ante*, la imposibilidad de detectarlos a todos impondrá un trato diferenciado *ex post*.

Otro motivo para tener una estrategia donde las penalidades no son extraordinariamente altas, con el fin de reducir efectos perversos sobre la equidad horizontal, es que por lo general existen casos (dada la complejidad del sistema tributario) en que para las autoridades es muy complejo diferenciar entre las omisiones de impuestos que se deben a errores no intencionados de los contribuyentes de los que sí lo son. Por el lado de la equidad vertical, pudiera implementarse una política en la cual se incrementen las sanciones para aquellos contribuyentes con mayores oportunidades para evadir impuestos, pero debe tenerse en cuenta que dentro de cada subgrupo esto puede tener efectos negativos sobre la equidad horizontal, como ya discutimos anteriormente.

Los resultados que destacan de esta breve revisión nos señalan que a pesar de los grandes avances experimentados en la materia todavía existen una serie de indefiniciones que requieren más trabajo, no sólo desde el punto de vista teórico sino también empírico. Ahora bien, existen una serie de resultados que se desprenden de esta literatura, que pueden ser utilizados para realizar algunas recomendaciones generales sobre la mezcla óptima de políticas para reducir la evasión fiscal. En primer lugar, parece claro que las acciones que las autoridades toman en materia de sanciones y probabilidad de detección tienen efectos sobre los evasores (inducen a una disminución de la evasión), pero la escogencia de cómo combinarlas es una decisión entre mayores costos administrativos para las autoridades (con una estrategia fundamentada en una mayor probabilidad de detección) y mayores costos, en términos de utilidad esperada y equidad, para los contribuyentes (con una estrategia fundamentada en mayores sanciones).

En segundo lugar, las autoridades podrían utilizar más frecuentemente medidas administrativas como campañas de "concientización" y recordatorios de los montos adeudados a los contribuyentes, a los fines de aprovechar el efecto de los aspectos no económicos sobre la propensión a la evasión de los contribuyentes, lo cual pudiese no representar grandes costos administrativos para las autoridades.

Estos elementos parecieran indicar que la estrategia a seguir es una en donde (en la medida que lo permita la restricción presupuestaria de las autorida-

des fiscales) se deben hacer esfuerzos administrativos importantes para incrementar no sólo la probabilidad de detección, sino también estimular el efecto de factores no económicos en la disminución de la evasión, y tratar de no realizar incrementos sustanciales en las penalidades, ya que esto puede traer efectos nocivos en otros aspectos como lo son la asignación eficiente de recursos y la equidad entre contribuyentes.

Las afirmaciones de estos estudios las podemos resumir de la siguiente forma:

- *Mientras más grande sea la sanción económica, mayor es la probabilidad de que ésta no será impuesta, debido a los problemas que ocasiona en la equidad horizontal y vertical.*
- *Para que las sanciones sean efectivas, deben ser aplicadas sin retardo.*
- *La administración tributaria debe mejorar la percepción que de ella tienen los contribuyentes, haciéndose más eficiente y oportuna en la provisión de información, formas, instrucciones, etc., necesarias para el cumplimiento de la obligación tributaria. Así mismo, debe agilizar el proceso de reintegros a los contribuyentes de tributos por pago en exceso o indebidos, ya que un contribuyente que perciba que tendrá que esperar mucho tiempo para obtener los reintegros, puede optar por comenzar a no pagar el tributo.*
- *El Fisco en general debe hacer un uso más racional, eficiente, y honesto de los recursos tributarios, ya que si los contribuyentes perciben las bondades de contribuir con los gastos necesarios para proveer los bienes públicos, mayores serán los incentivos para cumplir con ese deber.*

III. LA REFORMA DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

La última reforma del Código tuvo los siguientes objetivos fundamentales:

Generales:

- Clarificar el ámbito de aplicación y marco jurídico con el cual será sancionado el ilícito tributario. Particularmente, es importante resaltar el Art. 1 que dice claramente que el Código se aplicará supletoriamente a los tributos Estadales y Municipales, cumpliendo así parcialmente con el mandato Constitucional (Art. 156, numeral 13) de coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, lo que eliminaría la diversidad que tenemos en la actualidad, en cuanto a los procesos a seguir para los diferentes tributos a los distintos niveles de organización gubernamental, haciendo más fácil su divulgación y aplicación.

- Señalar claramente cuáles serán las atribuciones y deberes de la Administración Tributaria (artículos 121-139) a los fines de garantizar, por un lado, un proceso eficiente de fiscalización de las declaraciones, así como garantizarle a los contribuyentes un servicio informativo y educativo que les facilite el cumplimiento del deber tributario.
- Esclarecer los procedimientos que tiene el contribuyente para defenderse del Fisco en caso de que sea necesario, de modo que se disminuya la discrecionalidad de la Administración al aplicar las normas.
- Dar un carácter coherente a la exposición de la ley, de tal forma que se haga más clara y, al mismo tiempo, llenar los vacíos legales existentes en el Código actual.

Específicos:

- *Crear los incentivos económicos para que el contribuyente se vea estimulado a cumplir con su obligación tributaria mediante:*
- La actualización automática de la unidad tributaria.
- El aumento de las penas tributarias.
- El cobro de los intereses moratorios desde el momento en que se dejó de pagar hasta el momento del pago.
- El otorgamiento de mayores facilidades para el pago de la obligación tributaria.

A.- En cuanto a la unidad tributaria:

La Unidad Tributaria (UT) es un instrumento que se creó en la Reforma del Código Orgánico Venezolano de 1994, con el que se ajustan los enriquecimientos monetarios anuales de los contribuyentes, para reflejar el cambio del poder adquisitivo del dinero debido a los procesos inflacionarios. El precio de la Unidad Tributaria se fijó en 1.000 bolívares por cada unidad tributaria en el año 94, y de acuerdo al Código del 94, en su Art. 229, se ajustaría anualmente a principios de año, utilizando la inflación del año inmediatamente anterior.

Al cambiar la escala de los impuestos fijados sobre bolívares a una escala en unidades tributarias, se pretende eliminar la regresividad de los impuestos que se producen por la inflación, y al mismo tiempo, se asegura que la tasa real efectiva se mantenga constante, sí el enriquecimiento real no cambia.

Para explicar el problema de la regresividad de los tributos que se producen al crear impuestos sobre bases monetarias o nominales y no sobre bases reales (o en unidades tributarias, para el caso venezolano), podemos realizar el siguiente ejercicio:

1- Supongamos que tenemos una persona natural que es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta. La ley vigente (aprobada en 1999), en su Art. 50 especifica las siguientes tasas marginales impositivas sobre una base en unidades tributarias. Dada la ley, procedemos a calcular el sustraendo (también en unidades tributarias), que es un elemento técnico utilizado para facilitar el cálculo del impuesto a pagar. La siguiente tabla refleja dichas tasas y sustraendos en unidades tributarias:

Tabla 1: Ley de Impuesto sobre la Renta 1999. Art. 50

<i>UT</i>	<i>Tasa</i>	<i>Sustraendo (UT)</i>
1-1.000	6%	0
1.000-1.500	9%	30
1.500-2.000	12%	75
2.000-2.500	16%	155
2.500-3.000	20%	255
3.000-4.000	24%	375
4.000-6.000	29%	575
6.000 y mas	34%	875

Fuente: Cálculos propios.

La Tabla 1 se puede utilizar de la siguiente forma: una persona natural cuya renta gravable en un año en particular es de 1500 unidades tributarias, tendrá que pagar por las primeras 1000 unidades tributarias el 6% de impuesto, y por los 500 restantes, tendrá que cancelar el 9% en tributos, es decir entonces, que esta persona tendrá que cancelar en total:

$$\text{Impuesto total} = (1000 \cdot 0.06) + (500 \cdot 0.09) = 60 + 45 = 105 \text{ Unidades tributarias}$$

O, podríamos realizar el cálculo del tributo a pagar utilizando el mecanismo del sustraendo:

$$\text{Impuesto total} = (1500 \cdot 0.09) - 30 = 135 - 30 = 105 \text{ Unidades tributarias.}$$

Para el cálculo del tributo a pagar usando la ley actual debemos determinar, primero, cuál es la renta gravable en unidades tributarias, y luego calcular el

impuesto a cancelar utilizando el mecanismo anterior. Una vez que tenemos el impuesto a pagar en unidades tributarias, se procede a multiplicar dicha cantidad por el valor de la unidad tributaria que estuvo vigente durante el ejercicio fiscal, para así obtener el impuesto a pagar en bolívares. En el caso de nuestro ejemplo, asumiendo que para el ejercicio fiscal el precio de la unidad tributaria fue de 1.000 bolívares, entonces nuestro contribuyente tendrá que cancelar 105.000 bolívares de Impuesto Sobre la Renta ($105UT \times 1.000 \text{ Bs./UT}$).

2- Supongamos ahora que la ley del ISLR, en su Art. 50 hubiese especificado las tasas marginales impositivas sobre una base en unidades monetarias (o bolívares en nuestro caso), y no sobre la base de unidades tributarias, como lo es en la actualidad. Supongamos que el valor de la unidad tributaria fue de 1.000 Bs. por unidad tributaria en el momento en que se creó esta Ley del Impuesto sobre la renta. Para hacer este ejemplo hipotético, lo que tenemos que hacer es multiplicar la tabla anterior por 1.000 y así construimos nuestro Art. 50 de nuestra supuesta ley sobre una base en bolívares (Tabla 2). También habría que multiplicar por mil (1.000) todo lo que esté expresado en unidades tributarias en dicha ley, para transformarla a una ley sobre base monetaria. Una vez hecho esto, asumamos que nuestra ley no cambia si cambia el valor de la unidad tributaria, y que para reformarla tendríamos que reformar completamente la ley.

Tabla 2: Ley de Impuesto sobre la Renta 1999. Art. 50
Si fuese expresada en Bs.*

<i>Bs.</i>	<i>Tasa</i>	<i>Sustraendo (Bs.)</i>
1.000-1.000.000	6%	
1.000.000-1.500.000	9%	30,000
1.500.000-2.000.000	12%	75,000
2.000.000-2.500.000	16%	155,000
2.500.000-3.000.000	20%	255,000
3.000.000-4.000.000	24%	375,000
4.000.000-6.000.000	29%	575,000
6.000.000 y mas	34%	875,000

Fuente: Cálculos propios.

*Se supone que valor UT en 1999 era de Bs. 1.000 por UT.

Un ejemplo de lo que queremos ilustrar lo encontramos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991, la cual especifica las tasas marginales, rebajas de impuesto y desgravámenes sobre una base monetaria, o en bolívares, tal y como estamos tratando de hacer en este ejemplo hipotético, aunque no con los mismos valores.

La Tabla 2 se puede utilizar de la siguiente forma: una persona natural cuya renta gravable en un año en particular es de 1.500.000 bolívares, tendrá que pagar por 1.000.000 de bolívares el 6% de impuesto, y por los 500.000 bolívares restantes, tendrá que cancelar el 9% en tributos, es decir entonces, que esta persona tendrá que cancelar en total:

Impuesto total = $(1.000.000 \cdot 0.06) + (500.000 \cdot 0.09) = 60.000 + 45.000 = 105.000$
Bolívares

O, podríamos realizar el cálculo del tributo a pagar utilizando el sustraendo, de la siguiente forma:

Impuesto total = $(1.500.000 \cdot 0.09) - 30.000 = 135.000 - 30.000 = 105.000$
Bolívares.

En el caso del primer año, cuando la ley se crea y el valor de la unidad tributaria es de 1.000 bolívares, usar la ley expresada en Unidades Tributarias, o usar la ley expresada en bolívares no hace ninguna diferencia a los fines de cuánto se tendría que pagar por ISLR. A la misma conclusión llegaríamos en el caso de que no existiera inflación. Sin embargo, en un escenario de crecimiento del nivel general de precios (como es el caso más frecuente), si existen diferencias entre escribir la ley en unidades tributarias o escribirla en bolívares.

3- Supongamos entonces que con esta ley hipotética (Tabla 2) es que se va a calcular el impuesto sobre la renta de dos contribuyentes A y B en dos años, 1999 y 2000. Supongamos que el contribuyente A percibe Bs. 3.174.000 en 1999, mientras que en el año 2000 percibe Bs. 4.030.000. Por otro lado, supongamos que el contribuyente B percibe Bs. 5.774.000 en 1999, mientras que en el año 2000 percibe Bs. 7.506.200.

4- Supongamos que la ley hipotética especifica un desgravamen único de 774.000 Bs. y una rebaja de impuesto de 10.000 Bs., y que nuestros contribuyentes no tienen dependientes.

5- Supongamos que el valor de la unidad tributaria para todo el 99 fue de 1.000 Bs. (fijado en enero-99); que la inflación entre diciembre-98 y diciembre-1999 fue del 30%, por lo que el nuevo valor de la unidad tributaria para el año 2000 (fijado en enero-2000) sería de 1.300 Bs., y que este nuevo valor de la unidad tributaria no afecta nuestra ley hipotética, ya que la misma no dependerá de las unidades tributarias. Utilizando dicha información, podemos calcular el tributo a cancelar para ambos contribuyentes, los cuales se muestran en la siguiente tabla.

Tabla 3: Esquema usando la Ley en Bs.

	Contribuyente A		Contribuyente B	
	1999	2000	1999	2000
(a) Renta Bruta (Bs)	3.174.000	4.030.000	5.774.000	7.506.200
(b) - Desgravamen Único (Bs)	(774.000)	(774.000)	(774.000)	(774.000)
(c) Renta Gravable (Bs)	2.400.000	3.256.000	5.000.000	6.732.000
(d) Tarifa (tanto por uno)	0,16	0,24	0,29	0,34
	384.000	781.440	1.450.000	2.288.948
(e) - Sustraendo (Bs)	(155.000)	(375.000)	(575.000)	(875.000)
(f) - Rebaja de Impuesto (Bs)	(10.000)	(10.000)	(10.000)	(10.000)
(g) Impuesto a Pagar (Bs)	219.000	396.440	865.000	1.403.948
(h) Precio Unidad Tributaria (Bs/UT)	1.000	1.300	1.000	1.300
(g/h) Impuesto a pagar (UT)	219,00	304,95	865,00	1079,96
(i) Precio de la canasta (Bs/Canasta)	10.000	13.000	10.000	13.000
(j) Impuesto a pagar (Canasta)	21,90	30,50	86,50	108,00
(k)=(a/i) Ingreso real (Canasta)	317,40	310,00	577,40	577,40
(j/k) Tasa de Impuesto Efectiva Promedio (%)	6,90%	9,84%	14,98%	18,70%

Fuente: Cálculos propios.

Los datos en paréntesis () son cifras negativas.

Vemos entonces que si la ley hubiese estado especificada en bolívars, en 1999 le correspondería cancelar 219.000 bolívars al contribuyente A, mientras que el contribuyente B tendría que cancelar 865.000 bolívars. Ahora bien, estamos interesados en conocer en términos reales que es lo que efectivamente estos contribuyentes están entregando al Fisco. Si suponemos que durante todo el año 99 el precio de la canasta de bienes del área metropolitana de Caracas fue de Bs. 10.000, entonces para el contribuyente A, cuando su renta bruta real era de 317,4 canastas de bienes, le tenía que entregar al Fisco un total de 21,9 canastas, es decir entonces que su tasa impositiva promedio real era del 6,9%, mientras que para el contribuyente B, cuando su renta bruta real era de 577,4 canastas de bienes, le entregó 86,5 canastas al Fisco; es decir entonces que le correspondió cancelar una tasa promedio real del 14,98%.

En el año 2000, aún cuando la renta bruta de ambos contribuyentes creció en términos nominales, en términos reales, o en términos del número de canastas de bienes que podían adquirir con los bolívars que poseían reflejan otra realidad. Suponiendo que el precio de la canasta de bienes en todo el año 2000

fue de 13.000 bolívares, tenemos que la inflación experimentada entre enero- 99 y enero-2000 fue del 30%.

El contribuyente A se encontraría peor en el año 2000, debido a que ahora sólo podía adquirir 310 canastas, en lugar de las 317,4 que el año anterior podía comprar, mientras que el contribuyente B se encontraría exactamente igual (dada la información de la Tabla 3, línea k).

Veamos qué sucede con el impuesto a cancelar en el 2000 si la ley estuviese especificada en bolívares. Al contribuyente A le correspondería cancelar Bs. 396.440, los cuales en el 2000 eran equivalentes a 30,49 canastas de bienes, por lo que la tasa impositiva promedio real para este contribuyente en el año 2000 fue del 9.84%. Es decir entonces, que aún cuando el contribuyente A estuvo peor en el año 2000 en relación al año 99, le correspondió pagar más en tributos, haciendo regresivo el sistema impositivo.

Por otro lado, el contribuyente B, aún cuando estuvo en términos reales en una situación exactamente igual a la del 99, ya que su renta real no cambió en el 2000, tuvo que pagar al fisco un total de 108 canastas de bienes (o Bs.1.403.948), y no las 86,5 canastas que le correspondió en el año anterior. Al igual que para el contribuyente A, la tasa impositiva promedio real para el contribuyente B se incrementó, pasando de un 14.98% en el 99 a un 18,70% en el 2000.

Concluimos de este ejemplo, que con una ley impositiva donde sus elementos estén fijados en términos nominales (en bolívares, como en la Tabla 2), se producirá un sistema impositivo regresivo durante los periodos inflacionarios, debido a que los contribuyentes tenderán a pagar más en impuestos (en términos reales), aún cuando su situación real esté peor o exactamente igual a la del año anterior.

Este problema se ha tratado de corregir en diversos países, y en especial en aquellos con problemas inflacionarios, mediante la indexación de los elementos que constituyen la ley tributaria. En el caso venezolano, la solución a este problema se instrumentó mediante la creación de la unidad tributaria, la cual se ajusta todos los años utilizando la inflación del año anterior, y mediante la redefinición de las leyes tributarias, al sustituir los valores nominales (bolívares) contenidas en las mismas por unidades tributarias.

Para ver como este mecanismo corrige el problema, recalculemos el impuesto a cancelar por nuestros contribuyentes, utilizando la ley en términos de unidades tributarias (Tabla 1), asumiendo que el valor de la UT para 1999 es de Bs.1.000, y que la inflación entre 1998 y 1999 es del 30%.

La Tabla 4 muestra los nuevos cálculos para la ley expresada en unidades tributarias. En este caso estamos asumiendo que el desgravamen único es de 774 unidades tributarias, que la rebaja de impuesto es de 10 unidades tributarias y que nuestros contribuyentes no poseen dependientes.

De la Tabla 4 podemos observar que efectivamente, para el año 99 en que se crea la ley no existe diferencia entre expresar la ley en unidades tributarias o en bolívares, ya que ambos contribuyentes tendrían que cancelar exactamente la misma cantidad⁶. Sin embargo, en el año 2000, cuando se ha experimentado una inflación respecto del año en que se crea la ley, sí existe diferencia, ya que la ley expresada en unidades tributarias tomaría en cuenta la pérdida del poder adquisitivo del dinero para medir la renta bruta de los contribuyentes, mientras que la ley expresada en bolívares no lo haría.

Tabla 4: Esquema usando la Ley en UT

		<i>Contribuyente A</i>		<i>Contribuyente B</i>	
		<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>
(a)	Renta Bruta (Bs)	3.174.000	4.030.000	5.774.000	7.506.200
(b)	Precio Unidad Tributaria (Bs/UT))	1.000	1.300	1.000	1.300
(c)	Renta Bruta (UT)	3.174	3.100	5.774	5.774
(d)	Desgravamen Único (UT)	(774)	(774)	(774)	(774)
(e)	Renta Gravable (UT)	2.400	2.326	5.000	5.000
(f)	Tarifa (tanto por uno)	0,16	0,16	0,29	0,29
(g)	- Sustrayendo (UT)	(155)	(155)	(575)	(575)
(h)	- Rebaja de Impuesto (UT)	(10)	(10)	(10)	(10)
(i)	Impuesto a Pagar (UT)	219	207	865	865
(i)=(i*b)	Impuesto a Pagar (Bs)	219.000	269.308	865.000	1.124.500
(k)	Precio de la Canasta (Bs/Canasta)	10.000	13.000	10.000	13.000
(l)	Impuesto a pagar (Canasta)	21.90	20.72	86.50	86.50
(m)=(a/k)	Ingreso real (canasta)	317.40	310.00	577.40	577.40
(n)=(l/m)	Tasa de Impuesto Efectiva Promedio (%)	6,90%	6,68%	14,98%	14,98%
	Impuesto Inflacionario	-	127.132	-	279.448

Fuente: Cálculos propios.

Los datos en paréntesis () son cifras negativas.

⁶ Observar la columna del año 1999 de la tabla 3 y compararla con la de la tabla 4, para ambos contribuyentes.

Por lo que utilizando la ley definida sobre la base de unidades tributarias, tendríamos que al contribuyente A le correspondería entregar al Fisco en el año 2000 un total de 20,72 canastas de bienes, equivalentes a 269.308 bolívares, es decir, un 6,68% (en promedio) de su renta bruta real, mientras que al contribuyente B le correspondería entregar 86,50 canastas de bienes, equivalentes a 1.124.500 bolívares, es decir un 14,98% (en promedio) de su renta bruta real. Se observa entonces que la ley especificada en términos de unidades tributarias eliminaría la regresividad del impuesto que se tendría si la ley estuviera especificada en términos de bolívares (como en la Tabla 2 y 3), o dicho de otro modo, con una ley en base a unidades tributarias (como la de la Tabla 1 y 4), tendríamos que si la renta real disminuye, la tasa impositiva promedio real debe disminuir, mientras que si la renta real se mantiene constante, la tasa impositiva promedio real no debe cambiar.

Por otro lado, si comparamos lo que cada uno de los contribuyentes hubiese tenido que pagar al fisco con cada una de las leyes (de las Tablas 3 y 4) vemos, por ejemplo, que el contribuyente A tendría que pagar 127.132 bolívares (equivalentes a 9,78 canastas de bienes) en exceso por inflación en el año 2000, sin que éste haya experimentado un crecimiento en su renta real, mientras que el contribuyente B tendría que pagar en exceso 279.448 bolívares (equivalentes a 21.5 canastas de bienes), aún cuando su renta bruta real no haya cambiado.

Estos montos en exceso se conocen en la literatura de Finanzas Públicas como un tipo especial de "impuesto inflacionario"⁷, es decir, aquel impuesto que el Fisco recauda en exceso de lo que en términos reales ha debido recaudar, por el hecho de tener una ley impositiva expresada en unidades monetarias, que no refleja la pérdida del poder adquisitivo del dinero (y por lo tanto, la caída de la riqueza) que se produce como consecuencia de la inflación. Al indexarse los elementos integradores de las leyes tributarias se elimina este impuesto inflacionario.

Es por esta razón, y debido a las altas tasas de inflación que experimentó la economía venezolana durante la década de los 80 y principios de los 90, que se creó la unidad tributaria en 1994, en la Reforma del Código Orgánico Tributario. En dicho Código, en sus artículos 229 y 4 (como se muestra a continuación) se ordenaba la creación del mecanismo de indexación de todos los elementos monetarios contenidos en las leyes tributarias:

⁷ Ver: Aronson Richard. "Public Finance". Mc Graw Hill. 1985. Este tipo de impuesto inflacionario es diferente del que se produce por un incremento de dinero para financiar el déficit público, el cual es más conocido con dicho nombre.

Artículo 229: A los efectos tributarios se crea la unidad tributaria que se fija en el monto de un mil bolívares (Bs. 1.000,00). Esta cantidad se reajustará a comienzos de cada año por resolución de la Administración Tributaria, previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del día 15 de enero de cada año.

En consecuencia, se convierten en unidades tributarias o fracciones de las mismas, los montos establecidos en las diferentes leyes y reglamentos tributarios, con inclusión de éste Código.

Artículo 4: Sólo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los *sujetos pasivos* del mismo.

Otorgar exenciones y rebajas de *impuesto*.

Autorizar al Ejecutivo Nacional para *conceder* exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales; y

Las demás materias que les sean *remitidas* por este Código.

Parágrafo Primero: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Segundo de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción o a las ventas, así como cuando se trate de tasas previstas en leyes, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

Parágrafo Segundo: Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código.

Sin embargo, la reforma del 94 no estimó algunos problemas que en la práctica se manifestaron después de su aprobación. Como se puede observar en el Artículo 229 del Código del 94, se necesitaba la aprobación previa del Congreso para ajustar la unidad tributaria, lo cual atrasaba el proceso. Por ejemplo, desde el momento de su creación, en promedio, se había venido ajustando el valor de la unidad tributaria en el mes de mayo, y no en enero como muy posiblemente pensó su creador. Por otro lado, no se obligaba a la Administración Tributaria a publicar en una fecha determinada el nuevo valor de la unidad tributaria. Se plantea entonces la necesidad de que el ajuste anual en el precio de la unidad tributaria sea más ágil, ya que dicho proceso, como hemos visto en la práctica, consume tiempo.

Por otro lado, el hecho de que en el Código del 94 se especificara expresamente en qué mes del año se debía realizar el ajuste, se podría haber prestado para un uso discrecional de la Administración, además de crear ciertos vacíos legales. Por ejemplo, si se hubiese ajustado todos los años antes del 20 de enero, se crearía la interrogante acerca de con qué valor de la UT se debía pagar el Impuesto sobre la Renta, si con el valor que estuvo vigente durante el ejercicio fiscal o con el valor de la UT vigente para el momento del pago. En el caso del ISLR que se canceló en marzo del 2001, por ejemplo, si el ajuste se hubiese hecho en enero, existiría la duda en cuanto a qué valor utilizar, si el valor que estuvo vigente durante el ejercicio fiscal del 2000, que fue de 11.600 Bs./UT, o el nuevo valor de 13.200 Bs./UT, dada la inflación acumulada del año 2000. Por otro lado, al momento de sancionar a los evasores existía un vacío legal, ya que la ley no especificaba con qué valor de la UT se cancelaría la sanción. *Estas dudas no son clarificadas ni por la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 99, ni por el Código Orgánico Tributario del 94.*

El Código Orgánico Tributario aprobado en el 2001 clarifica muy bien las dudas planteadas anteriormente, llenando los vacíos legales y mejorando el proceso de ajuste (ver cita siguiente), ya que:

- En su Art. 121, numeral 15, especifica claramente que la Administración *está obligada* a ajustar el precio de la unidad tributaria dentro de los primeros 15 días del mes de febrero, previa aprobación de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, la cual no podrá tardar para concederla, más de 15 después de solicitada.

Artículo 121: La Administración Tributaria tendrá, entre otras, las siguientes facultades: ...

15. Reajustar la unidad tributaria (UT) *dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero cada año*, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela. La opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional deberá ser emitida dentro de los quince (15) días continuos siguientes de solicitada.

- En su Art. 3, párrafo tercero, se aclara que el valor a utilizar para los tributos que se liquiden en períodos anuales será el que esté vigente durante más de la mitad del período del ejercicio fiscal que se está cancelando.

Artículo 3: Sólo a *las leyes* corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.

2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Ejecutivo Nacional para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales; y
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

...

...Parágrafo Tercero: Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden en períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

- En su Art. 94, párrafos primero y segundo, aclara que el valor de la unidad tributaria para el pago de sanciones será el valor vigente para el momento del pago.

Artículo 94: Las sanciones aplicables son:

1. Prisión.
2. Multa.
3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo.
4. Clausura temporal del establecimiento.
5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y
6. Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (UT) se utilizará el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (UT) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

Parágrafo Tercero: Las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas restrictivas de la libertad.

Ahora bien, podría pensarse que el Art. 3 del nuevo Código le da ventaja al Fisco, pero realmente, si el contribuyente hubiese tenido que hacer su pago del ISLR mensualmente (en lugar de una vez, y 3 meses después de haber finalizado el ejercicio fiscal), hubiese tenido que utilizar el valor de la unidad tributaria

vigente para el momento del pago. Para el ejemplo del ejercicio fiscal que se canceló en abril del 2001, este sería de Bs.11.600, que fue el valor de la UT que estuvo vigente durante gran parte del ejercicio fiscal del año 2000. *El nuevo Código, entonces, cubre los vacíos legales y resuelve los problemas que no se previeron en las reformas fiscales del 94, y clarifica cómo será llevado a cabo el proceso de aquí en adelante, reduciendo enormemente la discrecionalidad de la Administración.* Pero lo más importante es que está definiendo con que valor de la UT se cancelarán los impuestos anuales y las sanciones⁸.

B- En cuanto a las sanciones:

La sección de las sanciones fue la que tuvo los mayores cambios:

- Se agregó el artículo 80 donde se clasifican los ilícitos tributarios. Resaltan dentro de la nueva clasificación *los ilícitos relativos a las especies fiscales gravadas*. Dicho artículo, en conjunción con los artículos 79 y 108 del nuevo Código, *llena un vacío legal* que dejó el Código Orgánico del 94, el cual, al derogar las sanciones contenidas en las normas tributarias especiales, y al contemplar muy tangencialmente los ilícitos sobre especies alcohólicas, dejó sin sanciones dichos ilícitos.
- Se eliminó la reiteración en los artículos 82 y 95 del nuevo Código, en comparación al Código del 94 (artículos 75 y 85) dándole una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, al eliminar la posibilidad que tenía el Fisco de penalizar más duramente a un contribuyente que se sospechara que hubiese cometido una infracción en el pasado, pero que no se le hubiese demostrado su culpabilidad.
- Clarifica en su Artículo 93 (a diferencia del Art. 84 del Código del 94) que en los procesos relativos a los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, la pena sería impuesta por los órganos judiciales competentes, y que sólo podría ser suspendida en los casos donde no hubiera reincidencia, y sólo después de haber sido canceladas las cantidades adeudadas al Fisco.
- Incluye el Artículo 94⁹, que además de clasificar el tipo de sanciones a imponer, clarifica el valor de la unidad tributaria con que se cancelarán las sanciones, llenando así un vacío legal, lo cual tiene una importancia económica extrema, a los fines de asegurar que se mantengan en el tiempo los incentivos para el cumplimiento con el deber tributario.

⁸ Volveremos al valor de las sanciones más adelante.

⁹ A este artículo ya hicimos referencia al hablar de la unidad tributaria en la primera parte.

Como bien lo discutimos anteriormente, cuando hablamos de la unidad tributaria, una de sus finalidades cuando se creó, (o al menos esa es otra de las finalidades desde el punto de vista de teoría económica para utilizar la indexación de ciertas variables tributarias) era la de que las sanciones se estipularan en UT, de tal forma de que no se perdiera la efectividad de la sanción debido a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda. Para ver esto más claramente, en la Ley de Especies Alcohólicas aprobada en 1984¹⁰, en su Art. 74, se estipulaba una multa de Bs. 1000 a Bs. 5000 por comercializar especies adulteradas, no autorizadas o de procedencia ilegal. Si se fuese a aplicar esa multa hoy en día no tendría absolutamente algún impacto en el comportamiento o en el bolsillo del infractor. Es por ello que se insiste, desde el punto de vista económico, en el hecho de que las multas pecuniarias se paguen con el valor de la unidad tributaria lo más cercana y legalmente posible al momento del pago¹¹.

Para estudiar la importancia de que el valor de la unidad tributaria con que se calculen las sanciones debe de ser el valor para el momento del pago, podemos utilizar el siguiente ejemplo. Supongamos que tenemos dos contribuyentes (A y B). En el momento cero, cuando ambos debían cancelar sus impuestos por un mismo monto, ambos deciden no declarar y no pagar sus impuestos. Sin embargo, asumamos que el contribuyente A comete un ilícito de mayor gravedad (por ejemplo, falsifica alguna factura), por lo que la sanción que debería tener este contribuyente debería ser mucho mayor que la sanción impuesta al contribuyente B.

Supongamos que la sanción para el contribuyente A es de 40 unidades tributarias y que para el contribuyente B es de 34 unidades tributarias. El Código del 94 no dice con qué valor calcular el monto de la sanción, es decir, no aclara si es el valor para el momento en que se cometió el ilícito o es el valor vigente para el momento del pago. Supongamos por un momento que el Fisco utiliza el valor de la unidad tributaria para el momento en que se cometió el ilícito y que el valor de la unidad tributaria en dicho momento era de Bs. 10.000 .

Si el Fisco calcula la sanción utilizando el valor de la UT para el momento en que se cometió el ilícito, quiere decir entonces que independientemente del momento en que se detecte a ambos contribuyentes, siempre se cobrará una multa de Bs. 400.000 al contribuyente A y una multa de Bs. 340.000 al contribuyente B, tal y como lo muestra el Gráfico 2.

¹⁰ Parcialmente vigente, ya que las sanciones fueron derogadas por le Código Orgánico.

¹¹ Como por ejemplo, cuando se dicte el Acta culminatoria del Sumario o el momento en que el Acta de reparo quede firme (bien porque el contribuyente la aceptó, o porque no interpuso ningún recurso en vía administrativa o judicial).

Dicha metodología tiene cuatro efectos negativos:

- En términos reales, la sanción tiende a caer en el tiempo debido a que el poder adquisitivo del dinero en el momento en que se cometió el ilícito no es el mismo poder adquisitivo del dinero en el momento en que el contribuyente cancela la sanción, debido a la inflación. Si suponemos que la inflación será siempre del 10%, y que la unidad tributaria se ajustará siempre a principios del año, podemos construir un gráfico como el (Gráfico 3), donde se muestra cuánto sería la sanción en términos de unidades tributarias, la cual puede pensarse que es un bien en términos reales; por ejemplo, asumiendo que con una unidad tributaria se pueden comprar siempre 10 litros de leche.

Gráfico 2: Multa en Bolívares al valor de la UT para el momento del ilícito

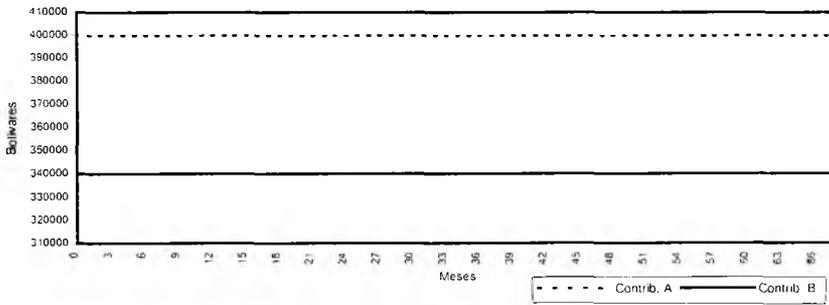
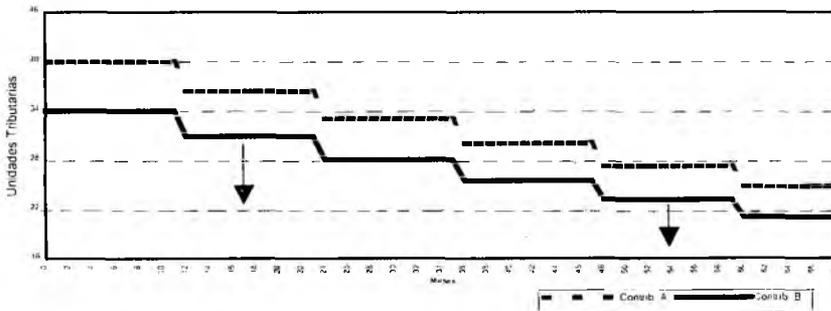


Gráfico 3: Multa en UT



Entonces, si por ejemplo en el momento cero, cuando una unidad tributaria costaba Bs. 10.000, se hubiese descubierto un día después que ninguno de los contribuyentes canceló sus impuestos, tendríamos que el contribuyente A pagaría el equivalente a 400 litros de leche (40 UT), mientras que el contribuyente B cancelaría el equivalente a 340 litros de leche (34 UT). Si el fisco los descubre a ambos 2 años después de haber cometido la infracción, y

dríamos que el contribuyente A le estaría pagando al Fisco 330,58 litros de leche (33,05 UT), mientras que el contribuyente B le estaría pagando al Fisco 280.99 litros de leche (28,09 UT). De esa forma, en la medida que pasa el tiempo y de que el Fisco no detecte el incumplimiento de ambos contribuyentes, el monto de la sanción en términos reales tenderá a caer, ya que el poder adquisitivo del dinero cae con la inflación.

- Es importante resaltar que aunque el monto en términos de bienes que está obteniendo el Fisco es cada vez menor a medida que pasa el tiempo, ello no constituye nuestra mayor preocupación al usar esta metodología (preocupación que tendría un sentido netamente fiscalista), pero lo que si nos preocupa son los incentivos adversos que una norma como esta crearía. De hecho, el contribuyente toma en cuenta esta caída en términos reales de la sanción (ex-post) para decidir (ex-ante) si cometer o no la infracción. Dicho de otro modo, si el contribuyente percibe de antemano que el valor de la sanción en términos reales disminuye con el tiempo¹² y que al mismo tiempo, su ganancia en términos reales¹³ por no pagar el tributo (la cual podría pensarse que es el interés que percibe por el dinero colocado en algún instrumento financiero) aumenta con el tiempo (debido a que el contribuyente estaría percibiendo interés sobre interés), entonces el contribuyente tendría incentivos para evadir el tributo, tal como lo discutimos en la primera sección.
- El otro efecto negativo que tendría una norma como la propuesta es la regresividad vertical de la sanción que se podría crear, por descubrir al contribuyente que cometió la infracción de menor gravedad antes que al contribuyente que cometió la infracción de mayor gravedad. Esto lo podemos observar en el Gráfico 3. Si el Fisco descubre al contribuyente B, por ejemplo, año y medio después de que cometió la infracción, éste le tendría que cancelar al fisco un monto de 30.91 UT, o el equivalente a 309,1 litros de leche. Si el Fisco descubre al contribuyente A después de los cuatro años de haber cometido la infracción, por ejemplo 4.5 años después, este contribuyente terminaría pagándole al Fisco 27,32 UT, o el equivalente a 273 litros de leche. Es decir entonces que por el hecho de haber sido descubierto más tarde, el contribuyente A terminó pagando una multa en términos reales (en términos de litros de leche) menor que el contribuyente B; aún cuando el contribuyente A cometió un delito de mayor gravedad que el contribuyente B.

¹² Ya que la sanción estaría fijada en bolívares, y dicha cantidad no aumentaría con el tiempo.

¹³ Asumiendo tasas de interés anuales reales positivas, o dicho de otro modo, tasas de interés anuales nominales mayores que la tasa de inflación anual.

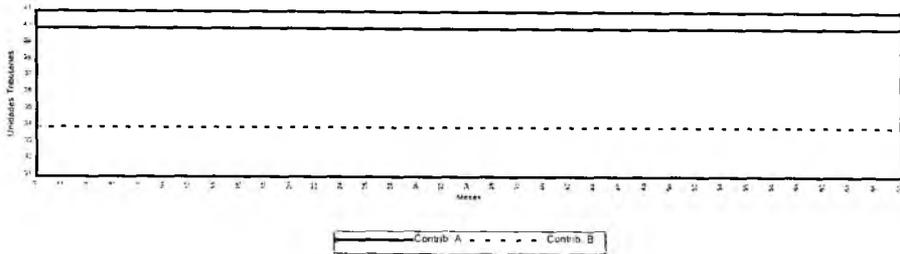
- El otro problema que crea una norma donde se calcule la sanción utilizando el valor de la unidad tributaria para el momento en que se comete el ilícito, es que si el contribuyente es descubierto, entonces tendrá incentivos económicos para retrasar el pago, ya que mientras más lo atrase, menos será lo que cancelará por multa en términos reales¹⁴, y por lo tanto, mayores serán los incentivos para recurrir un acta de reparo, aún a sabiendas de que es válida, con el objetivo de tomar ventaja de la lentitud de los Tribunales para decidir. Esto trae como consecuencia dos problemas fundamentales: i) Se atrasa por largos periodos la recaudación fiscal proveniente de las actas de reparo, ii) se crea una mayor congestión en los tribunales encargados de decidir sobre materias tributarias.

Estos cuatro problemas de los que hemos hablado serían corregidos si la ley estableciera que las multas en unidades tributarias se cancelaran al valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la sanción. Es decir, siguiendo con el ejemplo anterior, que si la ley dice que el contribuyente A merece una multa de 40 unidades tributarias (400 litros de leche) y que el contribuyente B merece una multa de 34 unidades tributarias (340 litros de leche), siempre se les cobrará un monto en unidades monetarias (bolívares) que le permita al Fisco obtener 400 y 340 litros de leche respectivamente.

Otra vez, con la utilización de dos gráficos podemos ver esta afirmación. En el Gráfico 4 se presenta la situación donde estamos definiendo las sanciones en términos de unidades tributarias: el contribuyente A, no importa cuando sea descubierto, tendrá que cancelar un monto equivalente a 40 unidades tributarias, mientras que el contribuyente B, siempre tendrá que cancelar una multa equivalente a 34 unidades tributarias.

¹⁴ El nuevo Código no estipula que sobre las sanciones pecuniarias se generen intereses moratorios, lo cual corregiría el incentivo económico del contribuyente descubierto de retrasar el pago de no existir la indexación de la multa.

Gráfico 4: Multa en unidades tributarias

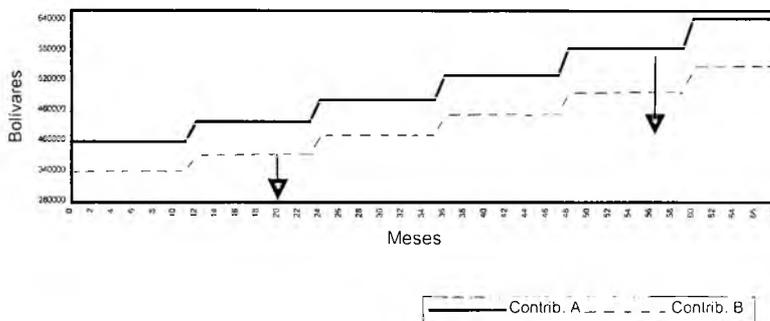


Con esta metodología introducida en el Código aprobado en el 2001:

- Se corrige el primer problema del que hablábamos anteriormente, porque ahora en términos reales (o en términos de litros de leche) las multas no perderán su valor.
- Se disminuye el problema de los incentivos adversos, porque ahora ex-ante a la decisión de cometer el ilícito o no, los contribuyentes sabrán que ex-post, el monto de la sanción en términos reales no disminuirá, haciendo de esta manera menos atractiva la acción de evadir los tributos.
- Se corrige el problema de la regresividad de la sanción al ser descubiertos en momentos distintos, porque ahora, no importa cuando, siempre en términos reales, el contribuyente A tendrá que pagar al Fisco una cantidad equivalente a 40 UT (o 400 litros de leche), mientras que el contribuyente B, no importa cuando sea descubierta, tendrá que cancelar una sanción de 34 UT, equivalentes siempre a 340 litros de leche.
- Los contribuyentes que se sabe que son culpables de haber cometido ilícitos tributarios, una vez que sean descubiertos, tendrán incentivos para no protestar las actas de reparo y para ponerse al día inmediatamente con sus obligaciones.

Por último, podemos ver en el Gráfico 5, cuál sería el comportamiento de las sanciones en términos monetarios o nominales (o de bolívares) para estos dos contribuyentes. Vemos que debido a la inflación o pérdida del poder adquisitivo del dinero, los contribuyentes tendrían que entregar al Fisco una cantidad cada vez mayor de unidades monetarias para cancelar las sanciones respectivas, pero como ya vimos en el Gráfico 4, en términos reales o de los bienes que se pueden adquirir con dichas unidades monetarias, las sanciones no están creciendo.

Gráfico 5: Multa al valor de la UT al momento del pago



C- De los intereses moratorios:

1.— El Artículo 66 del nuevo Código está mucho mejor redactado que el Art. 59 del Código del 94, que aún para los expertos fue objeto de gran controversia debido a que:

- Existían dudas acerca de a qué se refería el Art. 59 del COT 94 con la palabra “exigibilidad”. La Administración venía aplicando la norma, entendiendo como que la deuda era exigible a partir del momento en que se vencía el plazo para la autoliquidación del tributo, mientras que la Corte Suprema de Justicia, en su decisión de diciembre del 99, dictaminó que la deuda era exigible a partir del momento en que había un acta o sentencia firme.
- Dependiendo de la respuesta anterior, existía la posibilidad de que los intereses moratorios y los compensatorios se solaparan, penalizándose doblemente al contribuyente. Tal como parece que lo venía aplicando la Administración, ese fue efectivamente el resultado, pero si se hubiese aplicado la definición de exigibilidad de la Corte después de su sentencia, se hubiese arreglado el problema de solapamiento de intereses.
- Se criticaban dos cosas de los intereses compensatorios:
 - Primero, el uso de la indexación de la deuda utilizando el Índice de Precios al Consumidor para el Área Metropolitana de Caracas, el cual no se consideraba que reflejara la pérdida del poder adquisitivo Nacional, pero además se le criticaba su uso en conjunción con los intereses moratorios, ya que se le estaría cargando dos veces al contribuyente por la inflación: una en la indexación de la deuda, y la otra, con el uso de la tasa de interés de mercado que ya contenía la inflación. Este problema de

cargar dos veces la inflación se hubiese eliminado con la interpretación de exigibilidad de la Corte.

- Segundo, y fundamentalmente, se criticaban los intereses compensatorios porque éstos se causarían aún en un período en el que estuviesen suspendidos los efectos del acto recurrido, lo cual era inconsistente con dicha suspensión, y porque violaría el derecho de tutela judicial efectiva al encarecerse el proceso de defensa.

La Corte optó (trágicamente) por declarar parcialmente inconstitucional el Art. 59 del COT del 94, clarificando qué significaba la palabra exigibilidad para el cálculo de los intereses moratorios, anulando todo lo correspondiente a intereses compensatorios, y dejando solamente los moratorios. En la práctica, esto significaba que si una persona dos años atrás dejó de cancelar sus impuestos, y hoy el tribunal dicta sentencia especificando que en una semana el contribuyente tiene que pagar la deuda y multas, si el contribuyente cumple con la sentencia no pagaría intereses de ningún tipo; si lo hace una semana después del período estipulado en la sentencia, sólo pagaría intereses por un período de una semana. Los intereses compensatorios, que eran los que se calculaban desde el momento en que se dejó de pagar el tributo, dos años atrás, fueron eliminados con la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del año 99, por lo que se eliminó una de las razones más importantes que tenía el contribuyente ex - ante a cometer un ilícito para cancelar los tributos.

Con esta decisión lo que se creó fue un sistema adverso, en el que el contribuyente tenía todos los incentivos para evadir sus impuestos, ya que el costo financiero de no cumplir con el deber se redujo drásticamente, debido a que si el contribuyente cancelaba el monto de la deuda que dictaba la sentencia en el momento indicado, no pagaría ningún tipo de interés.

Es por ello que la reforma del Código del 2001, en su artículo 66, redacta una norma más clara, que no se presta a confusiones, al eliminar el concepto de intereses compensatorios, indexación, la palabra exigibilidad, y más fundamentalmente, decir expresamente que los intereses se causarían aún cuando se hubiesen suspendido los efectos del acto, lo que quiere decir que aún en el tiempo en que el caso esté en tribunales, se procederá al cómputo de los intereses en dicho período.

Desde el punto de vista puramente económico, la nueva norma crea los incentivos necesarios para que el contribuyente cumpla con la obligación tributaria, ya que además utiliza una tasa de interés equivalente a la tasa activa promedio de los 6 principales bancos comerciales incrementada en un 20%.

2.- De igual forma, el nuevo Código en su Art. 67 redacta de una forma más clara la norma que especifica con qué tasa de interés cancelará el Fisco las deudas que éste tenga a favor del contribuyente.

D- En cuanto a las facilidades de pago

- El nuevo Código prevé, en su Art. 45, la posibilidad de que se otorguen facilidades de pago para deudas no vencidas, cuando el cumplimiento de la obligación tributaria se vea impedido por *caso fortuito o fuerza mayor, o en virtud de las circunstancias excepcionales que afecten la economía del país. Este artículo es totalmente nuevo* y surge a raíz de los acontecimientos de diciembre del 99. En estos casos, el Código prevé acertadamente que no se cobrarán intereses de mora.
- En el artículo 46 se *mejora* el Art. 43 del Código del 94, al clarificar hasta cuando tiene la posibilidad el contribuyente para pedir fraccionamientos del pago y demás facilidades, antes del vencimiento del plazo para pagarlo. A *diferencia del Código del 94, se da un trato preferencial* (en cuanto a los intereses) *a los contribuyentes que decidan y soliciten fraccionar sus pagos, comparado con el trato que se le da aquellos que simplemente lo evaden*, al contemplar que la tasa de interés para tales fraccionamientos será la tasa máxima activa bancaria vigente para el momento en que se otorgue la facilidad. Dicha tasa *se mantendrá fija*, a menos que exista una variación de más del 10% de la tasa acordada, en cuyo caso se ajustará y mantendrá fija al nivel de la nueva tasa. Por otro lado, la tasa de interés para los evasores será la tasa máxima del mercado, *incrementada en 20% y además variable automáticamente con el mercado*. Con esto lo que se busca es disuadir el comportamiento evasivo de los contribuyentes.
- En el artículo 47, se *mejora* el Art. 44 del Código del 94 (en cuanto a los intereses), al *dar la posibilidad a los contribuyentes con deudas atrasadas, pero que necesitan un fraccionamiento en el pago*, de financiarse a la tasa activa máxima vigente para el momento en que se otorgue la facilidad. Dicha tasa *se mantendrá fija*, a menos que exista una variación de más del 10% de la tasa acordada, en cuyo caso se ajustará y mantendrá fija al nivel de la nueva tasa. El Código del 94, a diferencia de esta nueva propuesta, especifica que la tasa de interés sería la máxima activa *incrementada y variable*. Lo que se busca con una medida como ésta es darle la oportunidad a aquellos contribuyentes que tengan problemas de flujo de caja, al momento de tener que cancelar las deudas tributarias, sanciones e intereses, de financiarse con el Fisco y así no ocasionar su posible quiebra, lo que produciría la eliminación de un contribuyente, poniendo de esta manera en peligro los recursos futuros del Fisco.

- Se *agrega* el artículo 48, donde se especifica que la Administración *no tendrá que pedir* aprobación *previa a la Contraloría General de la República* para proceder al otorgamiento de las facilidades de pago, *haciendo de esta manera más expedito dicho proceso.*

IV. CONCLUSIÓN

De la revisión teórica de la evasión tributaria concluimos que el Fisco debe incrementar los dos aspectos que afectan la decisión de los contribuyentes acerca de si evadir o no el pago del impuesto, los cuales son el tamaño de la sanción y la probabilidad de descubrir y castigar a los evasores. El nuevo Código Orgánico Tributario afecta principalmente el tamaño de la sanción a través de los siguientes elementos: 1) Incrementando en promedio el valor en unidades tributarias de las sanciones pecuniarias. 2) Cobrando dichas sanciones al valor de la unidad tributaria al momento del pago. 3) Clarificando que se calculará el interés moratorio desde el momento en que se dejó de pagar y aún cuando el caso estuviese suspendido por estar en tribunales. Todos estos elementos hacen más costosa para los contribuyentes la decisión de evadir y ser descubiertos.

Por el otro lado, el nuevo Código trata de incentivar la declaración de los impuestos a través de incentivos a los fraccionamientos de pago de los tributos, sin los cuales posiblemente los contribuyentes en situación financiera precaria preferirían evadir sus impuestos. Estos nuevos elementos hacen que el sistema tributario venezolano sea más justo y equitativo. Sin embargo, los resultados de esta reforma dependerán en gran medida de los esfuerzos que la Administración Tributaria realice para incrementar la eficiencia en la fiscalización de los contribuyentes. El nuevo Código introduce algunos elementos jurídicos que facilitan la fiscalización y determinación de los tributos; sin embargo, la eficiencia de los mismos dependerá de los recursos económicos, tecnológicos y calidad del factor humano con que cuente la Administración Tributaria.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Aronson, J. Richard (1985), *Public Finance*, McGraw Hill.

Colección Jurídica Básica Lec. (1996), *Código Orgánico Tributario*. No. 2, Legislec editores, Caracas.

Cowell, Frank (1990), *Cheating the Government. The Economics of Evasion*, The MIT Press. Cambridge, Massachusetts.

Garay, Juan (2000), *Código Orgánico Tributario. Comentado*, ediciones Juan Garay.

- García, G., Rodríguez, R., y Salvato S. (1996), "Ingresos Fiscales y Tributación No Petrolera en Venezuela", *Temas de Coyuntura* 33, Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas.
- Hyman, David N. (1996), "*Public Finance. A Contemporary Application of Theory to Policy*", fifth edition, The Dryden Press.
- Musgrave, Richard A. y Musgrave Peggy B. (1992), "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Mc Graw Hill, Interamericana de España.
- Octavio, José Andrés (1998), "Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario", *Colección Textos Legislativos No. 17*, editorial Jurídica Venezolana, Caracas.
- Pineda, José (2001), "Evaluación del uso de sanciones como Instrumento para reducir la Evasión Fiscal", trabajo elaborado para la Oficina de Asesoría Económica y Financiera de la Asamblea Nacional, Caracas.
- Rosen, Harvey S. (1992), *Public Finance*, Third Edition, Irwin.
- SENIAT (2001), "Proyecto de Código Orgánico Tributario", Proyecto de Código presentado a la Asamblea Nacional por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Caracas
- Stiglitz, Joseph E. (1988), *Economics of the Public Sector*, Second Edition, W. W. Norton & Company.
- Tanzi, Vito y Shome, Parto (1993), "Tax Evasión: Causes, Estimation Methods, and Penalties. A Focus on Latin America", *Serie Política Fiscal No. 38*.
- ECLAD/UNDP Regional Project on Fiscal Policies. Economic Commission for Latin America and the Caribbean, United Nations, Santiago.
- Villasmiel, Fernando (1997), "La Unidad Tributaria", *Serie Ensayos No. 8*, ediciones SENIAT, Caracas.
- Villegas, Héctor B. (1998), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, séptima edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires.