

**Aminta Isabel De La Hoz Suárez
Luis Alberto Quintero Chacín**

**CONSIDERACIONES DE ASPECTOS
TECNOLÓGICOS Y TRIBUTARIOS**



Universidad Rafael Urdaneta

FONDO EDITORIAL BIBLIOTECA

**CONSIDERACIONES DE ASPECTOS
TECNOLÓGICOS Y TRIBUTARIOS**

**Aminta Isabel De La Hoz Suárez
Luis Alberto Quintero Chacín**

**CONSIDERACIONES DE ASPECTOS
TECNOLÓGICOS Y TRIBUTARIOS**



Universidad **R**afael **U**rdaneta

FONDO EDITORIAL BIBLIOTECA

Universidad Rafael Urdaneta

Autoridades Rectorales

Dr. Jesús Esparza Bracho, Rector

Ing. Maulio Rodríguez, Vicerrector Académico

Ing. Salvador Conde, Secretario

Nancy Villarroel M.L.S. Directora de Biblioteca

2011 © Universidad Rafael Urdaneta

Portada: Luz Elena Hernández

Universidad Rafael Urdaneta, Fondo Editorial Biblioteca
Vereda del Lago, Maracaibo, Venezuela.

ISBN: 978-980-7131-09-4

Deposito Legal: lfi2382011658512



Universidad Rafael Urdaneta
FONDO EDITORIAL BIBLIOTECA

CONTENIDO

PRÓLOGO

MgS. Aminta I. De La Hoz S.

MgS. Luis A. Quintero Ch.

DEDICATORIA

PARTE I:

“TECNOLOGÍA VANGUARDISTA Y SU CRECIMIENTO”

- **Capítulo 1:** Tecnologías y sistemas de información aplicados a los costos de producción en empresas de pastas alimenticias del Municipio San Francisco del Estado Zulia.
- **Capítulo 2:** Tecnologías de información y comunicación utilizadas por el gobierno venezolano para fomentar la constitución y operatividad de las asociaciones cooperativas.
- **Capítulo 3:** La competitividad basada en la modernización tecnológica e informática de las industrias de pastas alimenticias del Estado Zulia – Venezuela.

PARTE II:

“PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS (NO CONFISCATORIEDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA) ALGUNAS CONSIDERACIONES”

- **Capítulo 1:** Efectos de la aplicación del impuesto a las transacciones financieras a la luz de los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.
- **Capítulo 2:** El gravamen a las transacciones financieras y su relación con el principio de la no confiscatoriedad.

PRÓLOGO

El deber ser del sistema educativo en general, pero en particular del sistema universitario, se centra no sólo en la docencia sino en dos premisas fundamentales, a saber: investigación y extensión.

El entorno universitario y empresarial exige que los catedráticos estén al paso de las exigencias del mercado laboral, por lo que los facilitadores del conocimiento deben permanecer actualizados, una manera de alcanzarlo es a través de la investigación y la extensión universitaria.

Esta situación, nos ha motivado a investigar en las áreas en las cuales impartimos los conocimientos a nuestros socios de aprendizaje, a saber en la producción programada asistida por tecnologías en empresas manufactureras que incide directamente en la estructura de costos, tomando en cuenta la competitividad del mercado, así como el abordaje del área tributaria considerando dos principios constitucionales tributarios. Adicionalmente, en esta entrega nos pareció interesante combinar dos temáticas que no debemos pasar por alto: primero las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) y segundo el sector que ha crecido de manera exponencial, el cual participa de forma activa en la economía venezolana desde hace aproximadamente una década, refiriéndonos en este caso a las asociaciones cooperativas.

Los resultados de investigación que acá se presentan, han sido validados por los Comités Arbitrales de Eventos nacionales e internacionales, así como de revistas científicas arbitradas. El compendio de estas investigaciones tiene como propósito compartir los resultados de investigación de manera escrita, los cuales podrán dar aportes a investigaciones de pregrado y postgrado que efectúe la comunidad universitaria en las áreas de tributaria, tecnologías de información y comunicación, modernización tecnológica en producción y la consideración del sector productivo cooperativista.

Este libro consta de dos partes: la primera referida a la tecnología vanguardista y su crecimiento y la segunda aborda dos principios constitucionales tributarios.

Se consideran las tecnologías de información y comunicación (TIC) que utiliza el gobierno venezolano para fomentar la constitución y operatividad de las asociaciones cooperativas, tomando en cuenta el Plan Nacional de Tecnologías de Información emanado por del Ministerio de Ciencia y Tecnología (2001), el Proyecto Nacional Simón Bolívar enfocado en el desarrollo económico y social de la nación 2007 – 2013 diseñado por la Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, y el Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación 2005 – 2030 delineado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (2005).

Además, se aborda la modernización tecnológica e informática de las industrias de pastas alimenticias del Estado Zulia – Venezuela para dar respuesta al mercado competitivo. En un ambiente tan competitivo como el que se observa en la actualidad, donde la celeridad de los cambios conlleva a que la tecnología de hoy reemplace la de ayer, las empresas deben determinar con exactitud los patrones o herramientas a adoptar para incrementar la productividad y la competitividad de sus operaciones y este es el caso de este sector productivo objeto de estudio.

Como se observará a lo largo de esta ponencia, la modernización tecnológica e informática en producción es una estrategia empresarial que consiste en la adopción de nueva tecnología en el proceso productivo en búsqueda de productividad, calidad y competitividad, tal como lo indica Oliveira (1997) citado por Gamboa y col. (2003:597).

Por otra parte, se consideran aspectos tributarios, relacionados con el gravamen a las Transacciones Financieras conocido como el ITF establecido mediante Decreto N° 5.620 publicado en Gaceta Oficial N° 5.852, de fecha 26 de octubre de 2007. Específicamente se estudia la relación de este impuesto con el principio tributario constitucional de no confiscatoriedad. Es interesante el estudio puesto que el ITF se aplica por corto tiempo, producto de las recesiones

económicas o sucesos muy particulares. En Venezuela se aplicó con una alícuota de 1,5% sobre las transacciones financieras efectuadas por las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica. Este impuesto, desde su creación se consideró como no deducible del pago del impuesto sobre la renta.

Por último, se estudió dos de los principios tributarios constitucionales: la no confiscatoriedad y la capacidad contributiva para abordar los efectos de la aplicación del Impuesto a las Transacciones Financieras a la luz de estos dos principios.

Resulta interesante este estudio puesto que la no confiscatoriedad establece que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio, como lo indica el artículo 317 de la Carta Magna. Por otra parte, la capacidad contributiva obliga al legislador a establecer normas donde la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con las posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes, esto debido a que los términos capacidad económica y capacidad contributiva no son sinónimos, puesto que un contribuyente puede tener capacidad económica mas no así capacidad contributiva. Este razonamiento hace que se considere la capacidad económica bajo la vigencia de la Constitución Nacional del año 1999 en su artículo 317, y no capacidad contributiva como se expone en esta investigación.

Vimos necesario compartir estos resultados de investigación, sobre todo al considerar a nuestros socios de aprendizaje como los futuros compañeros en el laboral diario. Este pensar, asociado con la necesidad de comunicar conocimientos no llevó a preparar este libro abordando dos áreas importantes relacionadas con la tecnología y lo tributario. Instamos entonces a los lectores a sacar provecho de estas temáticas investigadas considerando que los estudios son recientes, puesto que corresponden a esta primera década del siglo XXI.

LOS AUTORES

DEDICATORIA

Dedicamos este esfuerzo de investigación:

Al **Creador del Universo Jehová** por darnos la vida y las capacidades necesarias que nos permitieron desarrollar estas investigaciones que presentamos en este ejemplar...

A nuestros **padres** por apoyarnos y entendernos más que como hijos, como investigadores...

Todos aquellos **familiares y amigos** que de manera altruista han colaborado en el aporte de ideas para el estudio y desarrollo de dichas investigaciones...

LOS AUTORES

PARTE I:

“TECNOLOGÍA VANGUARDISTA Y SU CRECIMIENTO”

CAPÍTULO 1

Tecnologías y Sistemas de Información aplicados a los costos de producción en empresas de pastas alimenticias del Municipio San Francisco del Estado Zulia¹

Introducción

¹ Resultado de investigación arbitrado por el Cuerpo Arbitral de la Revista “Gerencia Tecnológica Informática / Informatics Technology Management aprobó la publicación del mismo en su revista GTI, séptima edición (2005). A su vez, dicho trabajo fue arbitrado por el Comité Evaluador del 2do. Congreso Internacional “Gestión del Conocimiento y de la Calidad”, certificando la presentación del trabajo en dicho evento en el mes de Agosto de 2004, Cartagena - Colombia.

Los avances que se han observado en materia de costos de producción representan tanto amenazas como oportunidades para la empresa, y dejar de incorporar las nuevas ideas y técnicas en las operaciones, puede llevar al fracaso si la competencia implanta primero las innovaciones. Así, la información sobre costos de producción es tan poderosa, que puede llegar a determinar el futuro de la empresa.

Por su parte, los sistemas de información eficientes sobre costos de producción, permiten alcanzar el objetivo de obtener información de calidad para el buen funcionamiento de las operaciones productivas de la empresa, así como para la toma de decisiones sobre los costos inherentes; también hacen que los ejecutivos a nivel gerencial sean capaces de lograr la mayor eficiencia en la asignación y uso de los recursos, así como en la medición y el control de las operaciones, logrando con esto colocar a la empresa en una situación de ventaja competitiva, sobre todo ante las exigencias provenientes de la globalización.

El desarrollo de este artículo expresa, en términos sencillos, la relación existente entre los costos de producción, los sistemas de información y las tecnologías que los apoyan, desde el punto de vista operacional, así como de la incidencia y beneficio que dicha relación ofrece a la toma de decisiones basada en información de costos de producción.

A tales efectos, se hace referencia de varios aspectos de la teoría de costos, comenzando con uno elemental como lo es la contabilidad de costos como sistema de información, que facilitará la inducción a otros aspectos más avanzados, que constituyen parte esencial para el control de costos y la toma de decisiones, haciéndose énfasis en el papel que juegan los sistemas de información y las tecnologías que los apoyan al aplicarlos en las empresas, al proceso de producción, con miras a incrementar la eficiencia, mejorar la coordinación, pero dando relevancia al objetivo de lograr y mantener ventaja competitiva.

Seguidamente, en este artículo se tomaron en cuenta el análisis Costo-Volumen-utilidad por la relevancia de la información que brinda ante cambios en el volumen

de producción, costos variables y fijos así como en el precio de venta; el costeo Basado en Actividades por considerarse un sistema de acumulación de costos más preciso, sobre todo en cuanto a los costos indirectos de fabricación; los costos de calidad, por cuanto ayudan a tomar decisiones orientadas a mejorar tanto las características del producto, como los factores que intervienen en la producción; el Costeo por Objetivos y el Costeo Kaisen, en virtud de que se apoyan los supuestos de reducir costos en la etapa de diseño del producto, o en la de producción, respectivamente; el sistema de Producción Justo a Tiempo, muy acertado cuando se busca reducir al máximo los desperdicios de cualquier índole, en la producción; la Cadena de Valores como enfoque que enfatiza la coordinación de actividades; y, por último, los Sistemas Estratégicos de Información, los cuales, en la medida que se impongan su utilización para promover la innovación, ayudan a obtener ventaja competitiva. Todos se describen haciendo notar los beneficios que ofrecen la aplicación de sistemas de información y sus tecnologías.

Al final se hace referencia del análisis realizado a partir de una encuesta efectuada a industrias de pastas alimenticias (Cargil de Venezuela, Molinos Sagra, C.A. y La Comisana) diseñada con la intención de indagar acerca del estado de aplicación de sistemas de información en el área de producción.

1.- La Contabilidad de Costo como Sistema de Información

La principal mención que se puede hacer en relación a costos de producción y sistemas de información, está referida al reconocimiento que se hace de la contabilidad de costos como un sistema de información, por cuanto, lo planteado en la definición de sistemas de información se ajusta, precisamente, a lo que es, hace y tiene como propósito la contabilidad de costos en cuanto a la información que genera.

Según plantea Polimeni y otros (1996 : 26 – 27) los gerentes utilizan los computadores como ayuda para planear, evaluar y controlar las operaciones, generando informes sobre el desempeño; además los han integrado a su toma de decisiones a nivel operacional, táctico y estratégico.

Es importante que la información de costos se presente en formatos útiles para la gerencia, por lo que la prevención y planeación previa son necesarias para desarrollar sistemas de información efectivos y que los datos se introduzcan al computador correctamente, de manera que dicho sistema sea capaz de presentar los datos tanto en forma detallada como resumida, de aspectos como los que se describen en el desarrollo de este artículo.

1.1.- Clasificación de Costos

Al respecto, se puede contar con sistemas de información cuyas tecnologías permitan el procesamiento de datos referidos a distintos aspectos sobre costos de producción, como pueden ser informes sobre detalles de costos por departamento o función; por producto, identificando los elementos del costo de producción; por período de trabajo; en relación con el volumen de producción, etc.; así que, ante la ventaja de obtener información precisa y confiable sobre estos ejemplos, entre otros, se requiere el establecimiento de criterios de clasificación de costos de acuerdo al departamento o función que los genera, grado de asociación, período en que se crean, volumen de producción respectivamente.

Debido a la importancia de la clasificación de costos de acuerdo al volumen de producción, es decir, variables, fijos y mixtos, vale la pena mencionar la ventaja que plantea Gayle (1999 : 87) al exponer que dadas las facilidades que han ofrecido los sistemas de manufactura integrada por computadores (CIM) en lo que se refiere a los sistemas flexibles de manufactura, se está reconsiderando actualmente el supuesto de las economías de escala y estudiando con mayor detalle el comportamiento de los costos cuando cambia el volumen de producción. La ventaja de la alternativa planteada toma fuerza cuando se reconoce que, en la práctica, pocos costos son estrictamente variables o estrictamente fijos porque un sin número de factores afectan al comportamiento del costo. Los métodos de punto alto y punto bajo, gráficas de dispersión y el de los mínimos cuadrados para segregar los costos en sus componentes fijos y variables, resultan complejos ya que los costos pueden variar debido a factores distintos de los cambios en el

volumen, por lo que dichos métodos pueden ser, algunas veces inadecuados; sin embargo, esto es mejor que amontonar los costos en categorías variables o fijas sin haber realizado un análisis previo. Los métodos mencionados se convierten en un importante apoyo, cuando se utilizan en programas para procesar la información de costos fijos y variables.

1.2.- Elementos del Costo de Producción

Materiales: el flujo de los materiales dentro de la empresa es el recorrido que hacen desde que son solicitados al proveedor hasta que se venden bajo la forma de productos terminados, en cuyo tránsito intervienen distintas funciones de la empresa con sus respectivas actividades de rango y control de materiales. Dicho flujo constituye un excelente punto para abordar la importancia de los sistemas de información y sus tecnologías para llevar de manera coordinada las actividades mencionadas.

Para el flujo de los materiales es posible diseñar, planificar y controlar una red de distribución cuyo funcionamiento sea efectivo y eficiente, con la intervención de las actividades de logística. Dicha red, según Cuatrecasas (1999) estará constituida por una determinada configuración de puntos de fabricación, de almacenamiento y de ventas, y un adecuado sistema de transporte y de tratamiento de información que permitan cumplir dichos objetivos. Una red logística genérica a base de centros que representen proveedores, factorías, almacenes o puntos de venta, en los cuales separa, temporalmente, el flujo de los productos, así como los enlaces entre ellos, que indican el movimiento de las mercancías.

Para el tratamiento de la información que transita por las diferentes actividades de logística, actualmente se cuenta con un sin fin de equipos de alta tecnología que permiten el intercambio de la información inherente, de manera más eficiente y minimizando costos. Como ejemplo se pueden nombrar faxes, correo electrónico, redes de comunicaciones con base a los computadores y software pertinentes, Internet con sus respectivos Intranets y Extranets.

Con respecto a Internet, y sabiendo que, en esencia, es una red global de ordenadores de todos los tamaños y formas de propiedad, interconectados mediante un amplio abanico de tecnologías de comunicación públicas y privadas, a la que se conectan usuarios individuales y corporativos de cualquier lugar del mundo, De Pablo (1999 : 630 – 632) sugiere la utilización de Intranet y Extranet, para el caso del manejo de los materiales. Intranet porque siendo los mismos medios utilizados en Internet para definir un ámbito de comunicación reservado para un determinado colectivo de usuarios, se puede utilizar para interconectar a las personas que laboran en las distintas funciones relacionadas con el manejo de materiales. En cuanto a Extranet, cuya base tecnológica sigue siendo la misma de una Intranet, pero su alcance es mucho más ambicioso, persigue la creación de un espacio de comunicación entre la empresa y sus proveedores (en este caso de los materiales), así como con sus clientes del producto final.

Chase y otros (2000) da como ejemplo un importante avance tecnológico reciente en la industria de las telecomunicaciones que reemplazó los cables de cobre por cables de fibra óptica, que pueden transmitir mucha más información; esto ha reducido los costos de transmisión de información por unidades. En las industrias textiles y papeleras, las nuevas técnicas de optimización incorporadas en software de computador, han reducido el desperdicio de material y los costos al cortar patrones a partir de grandes rollos de tela o papel.

Mano de obra: al respecto, Polimeni y otros (1996) exponen que el cálculo del costo de la mano de obra es una operación manual que demanda mucho tiempo y que, idealmente se ajusta a la computarización. Las tasas salariales, los impuestos al empleado, los beneficios sociales, las bonificaciones por horas nocturnas y dominicales y por sobretiempo y los planes de incentivo y de sueldo garantizado, se introducen en el computador cuando cambian o una vez al año. La cantidad de empleados, las horas, los departamentos, los trabajos, etc., provienen de las tarjetas de tiempo, boletas de trabajo o terminales de computadora localizados en producción. Los cálculos del costo de la mano de obra, las

asignaciones y los informes se preparan de manera rutinaria por computador sobre una base periódica.

En la actualidad se cuenta con software para el cálculo de la mano de obra como es el caso de Saint Administrativo y Contable, herramienta ésta que descarta los cálculos manuales y tediosos de conteo de horas laboradas, sobretiempo, bonos y retenciones para dar resultados inmediatos en este tipo de actividad.

Costos indirectos de fabricación: siendo éste el elemento del costo de producción más complejo de tratar por la cantidad de conceptos que comprende, se justifica preponderantemente la utilización de tecnologías de información que faciliten el cálculo o determinación de los distintos aspectos relacionados con este tipo de costos.

Con frecuencia los costos indirectos de fabricación reales se registran y mantienen para cada cuenta en un sistema computarizado; los datos de estas cuentas se utilizan para el costeo y control de dichos costos. Los costos pasados suministran la base para estimar los costos indirectos de fabricación futuros. Los computadores se utilizan para proyectar las tendencias ascendentes o descendentes de dichos costos (Polimeni y otros, 1996 : 148).

El computador es una herramienta valiosa para separar los costos indirectos en sus componentes fijos y variables. La separación de los costos mixtos con frecuencia es un análisis complejo si se realiza en forma manual, porque los cambios en los costos mixtos, con frecuencia conducen a errores. En la actualidad se ofrecen software que permiten aplicaciones en las distintas actividades relacionadas con los costos indirectos de fabricación, por ejemplo, el software de análisis de regresión que puede emplearse para reducir la separación de los costos mixtos a un proceso matemáticamente exacto y simple.

Los computadores proporcionan beneficios adicionales cuando la empresa emplea tasas departamentales múltiples de costos indirectos de fabricación, lo que implica que deben mantener muchas cuentas de costos indirectos. Con frecuencia los departamentos de producción comparten los recursos como un gerente o un computador, en cuyo caso los recursos compartidos se asignan mediante el

computador, primero para calcular las tasas departamentales de los costos indirectos, y segundo para aplicar los costos indirectos de fabricación.

Los computadores también se emplean para acumular y procesar los costos indirectos de los departamentos de servicio; así los computadores se convierten en una herramienta eficiente para asignar los costos de los departamentos de servicios a los de producción.

Al igual que en el caso de los materiales, la información pertinente a los costos indirectos de fabricación, puede ser tratada con las tecnologías que se mencionaron, como fax, correo electrónico, red de comunicación basada en hardware y software, Internet con intranet y Extranet, entre otros.

1.3.- Sistemas de Costeo Tradicionales

Estos sistemas se refieren a las distintas formas de acumular los costos, que cada vez resultan más complejas y ameritan apoyo de los avances tecnológicos, que faciliten el procesamiento y confiabilidad de la información.

En principio, cabe destacar que bien sea para el sistema de órdenes específicas o por procesos, sean con costos históricos o predeterminados, las consideraciones expuestas en el punto anterior para el tratamiento de los materiales, de la mano de obra y de los costos indirectos de fabricación no cambian; se parte de diferenciar a los sistemas mencionados por la forma en que dichos costos se acumulan, a efectos de calcular el costo unitario de los productos.

1.3.1.- Sistema de Acumulación de Costos por Órdenes Específicas

La ayuda que brinda el sistema de información pertinente, así como la tecnología que lo apoya, se puede evidenciar por lo siguiente:

- ✓ Acumulación y presentación de los costos y utilidades por órdenes de trabajo.
- ✓ Garantías de que todos los costos se asignan a las órdenes de trabajo.
- ✓ Revisión de la gerencia de órdenes de trabajo similares agrupadas por responsabilidad, cliente, línea de producto y otras características deseadas.

- ✓ Estimación de los costos y la fijación de los precios de venta mediante la revisión de órdenes de trabajo similares anteriores.

Cada movimiento de costos que se introduce en el computador, incluye el número de la orden de trabajo y los demás datos de identificación; se puede realizar periódicamente en lotes de boletas de trabajo material y formatos de trabajo, o también se puede introducir la información del material empleado y el tiempo de la mano de obra con base en el tiempo real en los terminales del computador que están en el departamento de producción y almacenes (Polimeni y otros, 1996 : 199). De igual forma plantea que los incrementos en los inventarios de materia prima y de trabajo en proceso, así como del material de desecho, del material de desperdicio, de las unidades dañadas y de las unidades defectuosas, como consecuencia del aumento en el volumen de producción, incrementan el riesgo de errores en los registros. Las correcciones y los controles efectivos en la introducción de los datos en un sistema computarizado, puede detectar muchos errores durante ésta, y minimizar la probabilidad de los errores que afectan la base de datos.

Los mismos software utilizados para procesar la información de costos de órdenes de trabajo, incluyen las correcciones y controles que amerita el sistema de información en este caso.

Cabe destacar también, que los informes generados por sistemas computacionales, reflejan costos más oportunos y exactos de las órdenes de trabajo, lo cual representa un gran beneficio en la toma de decisiones.

1.3.2.- Sistema de Acumulación de Costos por Proceso

Según Polimeni y otros (1996) las empresas que fabrican sus productos en procesos continuos, por lo general están altamente automatizadas; cada proceso es intenso en el uso de máquinas. La manufactura y el tiempo de movimiento se regulan de acuerdo con la tarifa de operación de máquinas. Con frecuencia, las materias primas se mueven mediante el control computarizado desde el inventario hasta la producción por medio de tuberías, bandas transportadoras y similares. El movimiento del inventario de trabajo en proceso, que se realiza de una operación

hasta la siguiente, por lo general está bajo el control de un computador. En la manufactura de flujos constantes se programa todo el proceso de producción y su velocidad mediante el computador.

En relación a la información de costos, los movimientos de inventario se registran en forma automática, y así se pueden imprimir en forma oportuna, mediante el computador, los informes del costo de producción; los datos pueden mostrarse fácilmente mediante los sistemas computarizados para ayudar a hacer seguimientos y controlar los costos de producción.

El alto grado de automatización en la manufactura de flujo constante o por procesos, ha forzado el énfasis para mejorar, cada vez más, las especificaciones de diseño de los sistemas computarizados y los instrumentos de registro, así como para incrementar la importancia de revisar y verificar los datos y los sistemas de información; también se requiere mayor profundidad en el manejo del computador para la planeación y el control.

En cuanto a los sistemas alternativos para el costeo de productos, es decir, costeo directo y costeo por absorción, la ayuda del computador está orientada a facilitar la preparación de informes que presenten la información bajo los criterios de cada sistema de costeo, pero como el costeo directo suministra información para uso interno, la idea es que los informes que se presenten permitan hacer las comparaciones necesarias de la manera más confiable, para la toma de decisiones.

1.4.- Costeo Estándar y Tipos de Procesamiento

La racionalización de los procedimientos se define como la modernización de los procedimientos normales de operación para maximizar las ventajas de la computación y hacer más eficiente los sistemas de información. Al respecto, se abordan dos tipos de procesamiento: procesamiento por lotes y procesamiento en línea.

Para demostrar las ventajas de considerar tales procedimientos, Laudon y Laudon (1996) explican las alternativas de diseño de un sistema de información de costos

estándar corporativos, que mantiene los datos de los costos de diversos productos procedentes de unidades operativas de la corporación en diversas localidades.

La primera alternativa es un sistema por lotes que maximiza la eficiencia y economía del procesamiento por computadora, pero requiere de una preparación manual de los datos. El sistema por lotes requiere de los siguientes pasos:

Las unidades operativas preparan las hojas de costos con los datos de costos del producto, por planta; las hojas son enviadas por correo electrónico al área de contabilidad de costos en las oficinas corporativas.

Contabilidad de costos corporativa revisa las hojas de costos y prepara las formas de operaciones, que son accesadas al sistema.

La base de datos corporativa de productos se actualiza dos veces por semana mediante un procesamiento por lotes. En la base de datos se mantienen los costos estándar de los productos por planta y se enlazan los números locales de productos, con sus números corporativos; la actualización también reduce las hojas de costo estándar.

Las copias de las hojas de costos estándar, son enviadas de nuevo por correo electrónico hacia las unidades corporativas.

Con el procesamiento por lotes, existe un retraso de tiempo entre la preparación de las hojas de costos de las unidades corporativas y el momento en que esta información se refleja en la base de datos del producto.

La segunda alternativa de diseño, es un sistema en línea que da una información más oportuna y disminuye el esfuerzo manual, pero a un mayor costo para el procesamiento computacional, software, seguridad y procedimiento de recuperación que se requieren para mantener la integridad de la base de datos de los productos. Las etapas para el sistema en línea son las siguientes:

Las unidades operativas accesan sus propios datos del costo de productos en línea, vía terminales locales CRT, con enlaces de telecomunicaciones a la macrocomputadora central de la corporación.

Mediante una labor intensa en línea, los datos de productos de la unidad operativa se editan. Se corrigen los errores y los datos actualizan de inmediato la base de datos corporativa del producto.

La información actualizada del costo de los productos, se tiene disponible de inmediato luego de ser actualizada. El sistema produce hojas de costos estándar en copia dura, o permite que las unidades operativas realicen consultas en línea sobre información relativa al costo de los productos.

Esta alternativa reduce las actividades manuales y proporciona información al instante a contabilidad de costos corporativa, así como a las unidades operativas. Se pueden utilizar software para implementar sistemas de costeo estándar, ya que éste es compatible con los sistemas por ordenes específicas y por proceso, que fueron comentados en el punto anterior, es decir, que el procesamiento de la información sería el mismo, pero con costos estándar.

2.- Procesamiento de Datos en el Análisis Costo-Volumen-Utilidad

En forma manual y con la ayuda de simples calculadoras es posible obtener resultados para realizar el análisis costo-volumen-utilidad; para ello se debe contar con los datos referentes a ingresos, costos variables, costos fijos y volumen de producción, así como las fórmulas que se utilizan en este tipo de análisis. La relevancia del análisis de la relación costo-volumen-utilidad, se pone de manifiesto cuando se obtienen diferentes resultados, producto de considerar cambios en los datos con que se cuenta; es conveniente agregar que la validez de los resultados se logra en la medida que se considera los factores de costos y factores de ingreso como la causa de los cambios en los costos e ingresos.

La amplia disponibilidad de computadoras personales incrementa la motivación para aplicar el análisis costo-volumen-utilidad, ya que pueden hacer rápidamente los cálculos ante distintos y variados cambios en los supuestos; como ejemplo tenemos las hojas electrónicas computarizadas que permiten determinar la combinación más rentable de precio de venta, de costos variables y fijos y de volumen, a partir de la introducción en la computadora de varios datos sobre

precio y costo, y las expresa en una fórmula de la relación costo-volumen-utilidad, para generar un resultado fijado como objetivo para cada combinación, pudiendo así seleccionar las acciones más rentables (Gayle, 1999 : 505).

Uno de los problemas que se presenta en el análisis costo-volumen-utilidad es la separación de los componentes fijos y variables de los costos mixtos, lo cual ya fue planteado en puntos anteriores, mencionando el software de análisis de regresión para realizar tal separación, que también puede utilizarse para presentar gráficos donde aparezcan los cambios de costos y volumen y para ayudar a establecer el rango relevante de actividad donde ocurran los patrones conocidos de comportamiento de costos, y cuyos cambios se deben a factores de costos como número de unidades producidas, número de montajes, costo de la mano de obra directa, entre otros.

3.-Diseño de un sistema de Información para el Costeo Basado en Actividades

El diseño de un sistema de información para la aplicación del costeo basado en actividades se deben tener claras las funciones que ofrece un sistema de información (recogida de datos, evaluación de la calidad y relevancia de los datos, manipulación o proceso de datos, almacenamiento, distribución y presentación de la información), así como los elementos que lo conforman (usuarios, información y soportes que materializan el sistema y facilitan el desempeño de las funciones).

Un sistema de información para el costeo basado en actividades debe ser un sistema de información formal, apoyado en tecnología de información, si es posible, de la más avanzada, que garantice, aún más, la confiabilidad en el cálculo y presentación de los resultados. Además se debe dejar claramente planteada la descripción del sistema, que implica el análisis y diseño del mismo. En un sistema de información para la aplicación del costeo basada en actividades, pudieran plantearse las siguientes etapas de desarrollo:

3.1.- Análisis y Diseño del Sistema

Como la etapa de análisis se debe orientar a la solución de un problema mediante un sistema de información, para el costeo basado en actividades el problema está dado por el tratamiento de los costos indirectos de fabricación; a diferencia, el de los materiales directos y mano de obra directa puede ser adaptado del que se aplica en el costeo tradicional, es decir, en base al volumen de producción.

El análisis se debe centrar en la factibilidad de diseñar un sistema de información que considere a las actividades con las generadoras de costos; posteriormente, se deben identificar los requerimientos de información que deben ser cumplidos por el sistema propuesto, en cuyo caso sería la determinación de costos indirectos de fabricación por actividades. Esto pasa por la identificación de los aspectos inherentes al costeo basado en actividades que serían las distintas áreas de actividad, los factores de costo utilizados como base para asignar los costos y la tasa de asignación de costos indirectos de fabricación. Es decir, que el sistema de información debe contar con la tecnología que permita el procesamiento de dichos aspectos para lograr el objetivo de asignar los costos indirectos de fabricación en base a las actividades.

La factibilidad de poder implantar una propuesta como la enunciada, esta sujeta a las restricciones de carácter financiero, tecnológico y administrativos existentes que tenga la empresa, lo cual determinará la negación o aceptación de desarrollo del sistema de información propuesto.

El diseño de un sistema de información para el costeo basado en actividades, debe detallar como el sistema suministra la información sobre costos basados en actividades, para lo cual se debe tomar en cuenta la propuesta del análisis. Para ello, en primer lugar, se deben considerar otras configuraciones tecnológicas que no asignen los costos indirectos como en los sistemas de costeo tradicionales, sino en base a las actividades; en segundo lugar, se deben detallar las especificaciones de programación, codificación de datos, documentación, pruebas y capacitación, además de hardware y el software, todo lo cual tiene su fundamento en la identificación de las actividades, factores de costo utilizados como base para asignar costos y las tasas de costos indirectos de fabricación; y,

en tercer lugar, detallar las funciones referidas a entrada, procesamiento y salida de datos (reportes), diseño de base de datos, procedimientos manuales, seguridad, documentación, conversión y capacitación, todo lo cual tiene el mismo fundamento anterior de lo cual con el creciente avance de las tecnologías de información, se puede contar con una gran variedad de equipos, cuya selección de algún tipo en particular va a depender de un conjunto de factores determinantes de la posición de la empresa para adquirirla. Tales factores son: la capacidad financiera, la posibilidad de adaptación, el grado de capacidad de procesamiento requerido, la velocidad de procesamiento, la características administrativas de la empresa, factores todos que deben conjugarse en varias configuraciones, de las cuales pueda surgir alguna que represente un beneficio mayor para la empresa.

En cuanto al computador digital se tiene las siguientes alternativas, expuestas de mayor a menor capacidad: mainframes, rango medio, estaciones de trabajo, computador personal.

En cuanto a software, se puede optar por sistema operativo y otro software de base, compilador de lenguajes, software de aplicación, así como las ayudas y herramientas pertinentes y disponibles. Con respecto al software de aplicación se tienen las alternativas de empaquetado, parcialmente empaquetado y aplicaciones ad-hoc.

En el caso del computador digital, el software es el que provee las instrucciones para la aplicación del costeo basado en actividades, y el computador como hardware es medio físico que permite tal operatividad.

Además del Hardware y software que se seleccionen, en la integración de la red organizacional para la aplicación del costeo basado en actividades como sistema de información, deben considerarse otros elementos necesarios para su construcción que son el medio físico, el modelo OSI y modalidades de transmisión.

Por último, para completar este punto sobre el diseño de un sistema de información para el costeo basado en actividades (CBA), se agrega la importancia del uso de las tecnologías de información, al permitir mayor productividad y eficiencia, pero más que esto, esta la ayuda que ofrece para adquirir y mantener

una ventaja competitiva al permitir obtener una información de costos más confiables que permita orientar un mejor desempeño, menor costo de producción y toma de decisiones más acertada.

3.2.- Ventajas de un Sistema de Información para el Costeo Basado en Actividades (CBA)

Además de lo que he podido mencionar hasta ahora, existe un gran aporte con el diseño de un sistema de información para el costeo basado en actividades, que es la posibilidad de identificar de manera segura y rápida las actividades que añaden valor y las actividades que no lo añaden.

En este sentido, un sistema de información en el costeo basado en actividades, debe identificar cada actividad y los recursos que cada una consume, pudiendo centrar la atención en aquellas que tienen altos costos, lo cual motiva a identificar las actividades que añaden valor y eliminar las actividades que no añaden valor. Generalmente, estas últimas están vinculadas a desperdicios de tiempo y materiales, para lo cual se deben establecer como meta de eliminar continua y sistemáticamente dicho desperdicio, cuyo costo puede ser invertido en las actividades que añaden valor a los productos demandados por los clientes.

4.- Costos de Calidad y Tecnologías de Información

En este punto se pretende resaltar la importancia de las tecnologías de información en el control de calidad, actividad que forma parte del costo de producción, ya que incide cuantitativamente en las categorías de costos consideradas dentro de la teoría de calidad, como son: costos de prevención, costos de evaluación, costos de falla interna y costos de falla externa. El control de calidad, considerado una actividad dentro del proceso productivo, acarrea costos que podemos clasificar como costos indirectos de fabricación, cuyo procesamiento para el cálculo y la determinación de la información de tal costo, puede hacerse de la forma como fue explicada, bien bajo los sistemas de costeo tradicionales, o también bajo el sistema de costeo basado en actividades. Por tal

motivo, se hará énfasis en exponer las herramientas tecnológicas de información relacionadas con las categorías de costos en el control de calidad.

Según Martínez (1999) las categorías de costos de calidad incluyen una cantidad de tipos de costos que se enuncian a continuación:

Costos de prevención: planificación de la calidad, seminarios y formación, salarios relacionados con el sistema de calidad, revisiones del diseño, evaluación de proveedores, revisión de especificaciones, mantenimiento preventivo, proyectos de mejora, programas cero defecto.

Costos de evaluación: inspecciones y ensayos sobre productos comprados, en el diseño, en los procesos, al final de los mismos o en el envasado, equipos de inspección y ensayo, salarios por inspección y verificación.

Costos de falla interna: desechos, trabajos de reelaboración, tiempo de paro, cargas financieras por inmovilizaciones de productos terminados no conformes o por penalizaciones de demoras, gastos de disposición, fallas de vidas a la facturación, imprecisiones en los contratos o en las especificaciones, acciones correctivas.

Costos de falla externa: atención de los reclamos, material devuelto, gastos de garantía, concesiones, pérdida de confianza de los clientes, cargas derivadas de los seguros de responsabilidad.

Existen herramientas que ayudan a detectar los problemas en el control de calidad, y por ende, los costos que acarrea, que bien pueden ser utilizadas en forma manual o utilizando las tecnologías de información, ya que se obtienen los mismos resultados, pero con mayor precisión, confiabilidad y rapidez.

El histograma, el gráfico de Pareto y el diagrama de dispersión son herramientas estadísticas que pueden resolverse con el programa Excel; también con este programa se puede realizar el gráfico de control. Los flujogramas o diagramas de flujos, el diagrama de afinidades, diagrama de interrelaciones, diagrama de árbol, diagrama matricial, gráfico programa proceso de decisión, todos éstos se pueden realizar con el programa Flow Chart. También se cuenta con paquetes de estadística que permiten aplicar cada una de las herramientas mencionadas.

Tales planteamientos se insertan dentro de la teoría de Calidad Total, que cada día toma más auge al ser reconocida como una estrategia para obtener ventaja competitiva; y en la medida que la utilización de las tecnologías de información mencionadas permitan una reducción en los diferentes tipos de costos de calidad mencionados, se puede lograr una posición de ventaja, al permitir obtener productos de alta calidad a un costo más bajo que la competencia.

5. Sistemas de Información en la Evaluación del Desempeño

Costeo de Objetivos y el Costeo Kaizen están ligados a las aspiraciones que cualquier empresa puede tener en torno a la posibilidad de reducir costos, y es por ello que ambos son una herramienta para lograr tal reducción; la diferencia es que en el caso del costeo de objetivos la reducción de costo se busca en la etapa de diseño del producto, mientras que con el costeo kaizen se busca en la etapa de producción.

Según Chase y otros (2000 : 132) desde hace poco existe el software de integración CAD/CAM que puede ser efectivo con respecto al costo, incluso, en entornos de manufactura de alta variedad y bajos volúmenes. Por su parte, Gayle (1999 : 45) plantea que la producción integrada por computadora (CIM) reduce los costos de la mano de obra directa ya que promueve la capacitación entre grupos, en la cual los empleados establecen las corridas de producción, inspeccionan la producción, operan, reparan y mantienen la maquinaria y registran los datos contables. A la vez, esto pone más énfasis en la coordinación de los costos indirectos de fabricación.

Con el software CAD (Diseño Asistido por Computadora) es posible obtener una reducción de costos en la etapa de diseño del producto, tal y como se expresa en el costeo de objetivos, por tanto se puede utilizar para obtener resultados confiables y rápidos. Con el software CAM (Manufactura Asistida por Computadora) la reducción de costo, establecida por el costeo kaizen, se puede lograr en la etapa de producción. Lo último también es válido con la utilización del CIM (Producción Integrada por Computadora).

Los resultados obtenidos que reflejan reducciones de costo en las etapas de diseño y producción, utilizando alguno de los tipos de software mencionados, permiten ver la ventaja de la utilización de los mismos en la evaluación del desempeño.

6.- Alcances de los Sistemas de Información en el Sistema de Producción Justo a Tiempo (JAT)

Aun cuando Cuatrecasas (1999 : 337– 339 – 343) plantea que el sistema de producción justo a tiempo es un nuevo concepto para la dirección de la producción que trata de eliminar despilfarros por exceso de producción, por proceso inadecuado, en stocks, en transporte, en movimientos, en esperas, por falta de calidad, así como eliminar las barreras a la flexibilidad de los sistemas productivos; aquí serán expuestos dos puntos de vista que agrupan los despilfarros nombrados.

En cuanto a la minimización del tiempo total de procesamiento, con el sistema de producción integrado por computadora (CIM), según plantea Gayle (1999 : 8), el control digital vincula la totalidad de una fábrica, desde las áreas de diseño hasta las áreas de producción; elimina las barreras entre las áreas de contabilidad, ingeniería y producción, es decir, en vez de separar estas funciones, las interrelaciona para promover una administración basada en equipos, cuyos miembros con distintas habilidades son más exitosos en el mejoramiento de las operaciones, en la identificación y solución de problemas, y en la conducción de los programas de investigación.

De tal forma que permite una estructura interfuncional, que fomenta la cooperación y la asociación entre empleados, clientes, proveedores y sindicatos laborales, en lugar de visualizar a estas partes como adversarias. Además, las empresas pueden ser capaces de responder rápidamente a las necesidades y a los requerimientos de dichas partes, contrario a lo que sucede en las empresas de

estructura de tipo tradicional, ya que carecen de flexibilidad para ofrecer una respuesta rápida.

En lo referente a la reducción de inventario y eliminación de faltantes de materiales, se recomienda el uso del MRP (Material Requirement Planning, en inglés) en un ambiente de sistema de producción justo a tiempo. Según Díaz (1999 : 384) para desglosar los requisitos de materiales necesarios, la herramienta más utilizada es el sistema MRP, que es básicamente un sistema informático; su objetivo es establecer cuando hay que emitir los pedidos de componentes (bien sea a un proveedor externo o al propio taller).

El MRP tiene la estructura de un sistema de gestión de inventario, que determina cuando hay que emitir un pedido para cada componente de un producto, de modo que se respeten las demandas que de él se han generado, de modo que se incurra en el mínimo costo de emisión y posesión.

7.- Coordinación de Actividades de la Cadena de Valor Mediante Tecnologías de Información

Un sistema de información recopila datos que generados por las distintas actividades, son necesarios para el funcionamiento de otras. El propio sistema distribuye dicha información a cada actividad, por lo que juega un importante papel de coordinación de actividades primarias entre sí. Por esto, el sistema de información desempeña un papel central en el funcionamiento de esas interrelaciones entre actividades de la cadena de valor (Andreu y otros, 1991 : 14).

La coordinación de actividades que incurren en costos de producción, es requisito básico para lograr la eficiencia, que expresa la relación entre la cantidad de recursos planificados o estimados y la cantidad de recursos utilizados, es decir, dá cuenta del uso de los recursos. En este sentido, las actividades donde se presencian los recursos necesarios para producir son las de operaciones, logística interna y logística externa, en las cuales hay transformación de recursos en productos, manejo de insumos y manejo de productos, respectivamente; la

coordinación de dichas actividades depende de los sistemas de información, mediante las respectivas tecnologías utilizadas.

Cabe destacar que, aunque en el enfoque de la cadena de valor, existen nueve tipos de categorías de actividades (cinco primarias y cuatro de apoyo), en este artículo sólo se abordarán las primarias de operaciones, logística interna y logística externa por ser las que generan costos de producción. Los sistemas de procesamiento de operaciones (SPO) son los que permiten la coordinación de estas actividades, mediante las respectivas tecnologías de información, que realizan y registran las operaciones, permiten el enlace oportuno con proveedores de insumo, y además son los únicos medios de generación de información para la evaluación del desempeño. Se pueden mencionar a manera de ejemplo, entre otros: sistema de planeación de recursos materiales, sistema de control de pedidos, sistema de ingeniería y sistema de control de calidad.

Para inducir la eficiencia debe existir una coordinación de las tres actividades mencionadas para que se garantice el adecuado manejo y uso de los insumos y demás recursos, que son elementos clave en la determinación del costo de producción. Al respecto Barros (1998 : 18 – 22) plantea un enfoque de “usar información de estado para accionar en relación a un recurso”; y donde el rol moderno de los sistemas de información, mediante tecnologías avanzadas en el área de producción, tiene que ver precisamente con proveer información acerca del estado de los insumos, mediante el uso de los demás recursos, y apoyar la coordinación de actividades. Al respecto, tal planteamiento se puede visualizar mejor identificando las fases de intercambio de información en el manejo de los insumos como a continuación:

En la asignación o manejo de insumo, se obtiene y procesa información sobre éstos y se usa para tomar decisiones y realizar acciones (involucra actividades de logística interna).

Los insumos manejados son sometidos a ciertas transformaciones en su flujo por el departamento de producción, de donde se generan datos acerca del cambio de estado de los insumos, los cuales son procesados usando las tecnologías de

información, llegando a establecer el estado presente del insumo, de lo cual se informa a una persona quien debe determinar las acciones a seguir según lo informado (involucra actividades de operaciones).

Por último, los insumos transformados, o como parte de un agregado mayor, vuelven al mercado de donde se obtienen (involucran actividades de logística externa).

La compra de insumos debe ser hecha en función de lo que se espera vender y, por lo tanto, producir. Así mismo, las ventas deben realizarse considerando las disponibilidades de producción y de los insumos necesarios. La utilización de tecnologías de información permite determinar los requerimientos de insumo, a partir de las ventas esperadas; para ello se puede utilizar un paquete de software MRP (Material Requirement Planning), manejado por un computador adecuado que está diseñado, precisamente, para hacer este tipo de cálculo, relacionado con los inventarios, pero que permite que la función de compras adquiera lo estrictamente necesario para satisfacer las necesidades de venta. Es evidente que un sistema de información como el descrito, represente grandes ahorros en la gestión de inventarios y, por ende, la reducción de los costos de producción.

Las razones expuestas justifican la importancia de abordar las actividades primarias de la cadena de valor (logística interna, operaciones, y logística externa), cuya coordinación mediante sistemas de información adecuados, permite aumentar la eficiencia y reducir los costos de producción.

8.- Sistemas Estratégicos de Información en la Gerencia de Costos de Producción

A partir del enfoque que se dio de la cadena de valor, resulta conveniente aceptar que no basta con saber que existen diversas alternativas tecnológicas que pueden ser aplicadas para procesar la información y así coordinar las actividades que ya se han mencionado. El análisis que oriente la decisión de elegir y aplicar una determinada tecnología de información, debe considerar que el sistema de información que se pueda desarrollar tenga un impacto estratégico para ayudar a

la empresa a lograr y mantener una ventaja competitiva, lo cual conlleva a utilizar sistemas estratégicos de información.

Para emprender el proceso de planificación estratégica de sistemas de información, deben darse unas condiciones previas, que, si no están presentes, harán necesario un esfuerzo adicional que retrasará, o comprometerá el éxito del mismo. Estas condiciones suelen encontrarse en empresas competitivas, dispuestas al aprendizaje, al cambio, y con una cultura basada en la innovación.

A continuación se presentan tales condiciones descritas por De Pablo (1999):

El equipo directivo tiene conciencia de que la información es esencial para el éxito de la empresa, pues afecta a todos los segmentos de la cadena de valor, y es esencial para la vigilancia competitiva, el análisis de mercado, la búsqueda de nuevas oportunidades, y la mejora de la operatividad interna.

La empresa está abierta a las innovaciones tecnológicas, a fin de beneficiarse de sus efectos y tomar ventaja sobre sus competidores. Dichas innovaciones deben entenderse no solamente en el terreno de las tecnologías de información, sino también en los procesos y actividades susceptibles de incorporarlas.

La importancia de la formación continuada, como medio para mantener la receptividad de las personas hacia el cambio, al tiempo que se mejoran sus capacidades, consideradas como una ventaja competitiva de primer orden.

Los empleados no son reacios al manejo de información, lo cual es una expresión de su motivación y su preparación para manejar situaciones complejas.

Se mecanizan el mayor número de tareas repetitivas posibles, a fin de liberar la creatividad de las personas, de forma que puedan encontrar nuevas orientaciones para desempeñar sus responsabilidades, asuman nuevas funciones y participen más del diseño de su propio puesto de trabajo.

Se presenta la información de manera rápida y eficaz para la toma de decisiones, mediante el uso de soluciones avanzadas de sistemas de información / tecnología de información, llagando, incluso, los propios usuarios a disponer de herramientas para efectuar sus propios diseños.

Se integra el mayor número de sistemas posibles, mediante la metodología work-flow y bases de datos corporativas, simplificando la burocracia y reduciendo las redundancias de información y los tiempos de trabajo.

En fin, las alternativas de sistemas de información aplicables al área de producción de cualquier empresa crecen cada día, pero la decisión de adoptar alguna debe apoyarse en la habilidad para determinar que la elección de una determinada tecnología tenga un impacto estratégico; que promueva cambios para obtener ventaja competitiva; y además, que sea susceptible de adaptación siguiendo el enfoque de la cadena de valor, para garantizar la coordinación de las actividades involucradas en el cambio, lo cual induce a la eficiencia y reducción de costos.

9.-Procesamiento de información de Costos en empresas Productoras de Pastas Alimenticias

El estudio realizado acerca de la utilización de sistemas de información y sus tecnologías en el área de costos de producción de las empresa Cargill de Venezuela, Molinos Sagra, C.A. y La Comisana, ubicadas en el Municipio San Francisco del Estado Zulia y dedicadas a la producción de pastas alimenticias, permitió determinar la situación de cómo enfrentar problemas relacionados con el objetivo de lograr que la información de costos de producción sea oportuna y confiable, tanto para el control de las operaciones como para la toma de decisiones inherentes.

En cuanto al sistema que utilizan para acumular los costos de los materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación, como las tres empresas llevan trabajos continuos en la producción de las pastas alimenticias, utilizan el sistema de costos por procesos. Para tales efectos, se han creado softwares adaptados a las necesidades de información de cada empresa para el procesamiento de los datos sobre los costos mencionados; también para generar informes por departamentos, por tipos de pasta, por período, pero, muy especialmente, en

relación con los cambios en el volumen de producción, lo cual se facilita con el uso de sistemas de manufactura integrada por computadora.

Para el cálculo del costo de la mano de obra, las tres empresas en estudio, se apoyan en softwares diseñados para tales efectos, no obstante, llama la atención la contratación de recursos humanos mediante pagina Web de reclutamiento en la empresa Cargill de Venezuela.

La utilización del Costeo Basado en Actividades está siendo considerado por las tres empresas como una opción para procesar la información de variados conceptos de costo que, agrupados, conforman los costos indirectos de fabricación. Saben que el software a ser utilizado debe permitir la asignación de costos indirectos de fabricación con base a actividades, a diferencia del costeo tradicional que lo hace con base al volumen de producción; además, reconocen que el computador como hardware, es medio físico para tal operatividad. Estas empresas utilizan sistemas computarizados para registrar los costos indirectos de fabricación reales; para separar estos costos en sus componentes fijos y variables; para calcular las tasas con las que se asignan dichos costos; también para acumular y procesar los costos indirectos de los departamentos de servicios, para luego asignarlos a los de producción.

Con respecto a los materiales, de las tres empresas estudiadas, Cargill de Venezuela ha experimentado gran avance en materia de tecnología y sistemas de información orientando su atención al logro de un ambiente justo a tiempo, utilizando el sistema automatizado PLC. Las otras dos empresas, Molinos Sagra, C.A. (MOSACA) y La Comisana, para el tratamiento de la información que transita por las diferentes actividades de logística, se apoyan en tecnologías que también favorecen en la búsqueda de incrementar la eficiencia y minimizar costos en el flujo de materiales como son los fax, correos electrónicos, computadores con sus hardware y software pertinentes, Internet con los respectivos intranets y extranets.

La empresa Cargill de Venezuela mantiene un ritmo de actualización en tecnologías que apoyan su interés de mejorar el diseño del producto, con la

consiguiente reducción de costo en esta etapa, lo cual responde al llamado costeo por objetivos. Las otras dos empresas M.O.S.A.C.A. y La Comisana, se orientan más al costeo Kaisen, es decir, reducir costos en la etapa de producción, para lo cual cuentan con software que procesan la información de interés a tales efectos. También las tres empresas se esfuerzan por mantener un control de la calidad de los productos, utilizando como herramientas de información paquetes estadísticos adaptados a las necesidades de información sobre costos de calidad de cada empresa, las cuales buscan incurrir más en costos de prevención y evaluación, en lugar de permitir la generación de costos de falla interna y falla externa.

Habiéndose planteado la importancia de los sistemas de información en la coordinación de actividades, al llevar la inquietud de indagar en el campo de estudio la aplicación del sistema de producción justo a tiempo (JAT) y la teoría de la cadena de valor, se pudo identificar varios aspectos importantes:

Las tres empresas objeto de estudio, han realizado incorporación de tecnologías de información para mejorar la gestión de inventarios de materias primas, el proceso de producción y los inventarios de productos terminados; también la coordinación con otras actividades administrativas, especialmente las de contabilidad; así como la coordinación en la relación con los clientes en el despacho de productos.

La empresa La Comisana, incorporó el paquete Zeus para enlazar el proceso productivo con el administrativo.

En el caso de la empresa Cargill de Venezuela implemento el sistema PDS (servicio de entrega de producto) para la coordinación de actividades de logística interna (inventario de materia prima) en base a las proyecciones de venta; además, el proceso productivo se encuentra totalmente automatizado con PLC (Control Lógico Programable); y, a nivel corporativo, las comunicaciones se establecen vía Internet.

Molinos Sagra, C.A. utiliza el sistema SAPR3, que integra a las actividades de mantenimiento y producción, y coordina esta última con el manejo del inventario de materias primas y productos terminados.

Cabe destacar el importante papel que juegan hoy en día, en dichas empresas, según responden los gerentes, la utilización de Internet con sus respectivos intranet y Extranet.

Conviene aclarar que los sistemas que se han incorporado en estas empresas, hacen las veces de los software CAM (Manufactura asistida por computadoras) y CIM (Manufactura integrada por computadoras) referenciadas en puntos anteriores.

En cuanto a la utilización de sistemas estratégicos de información, los gerentes de las empresas de estudio, aunque admiten ciertos obstáculos técnicos y financieros para su implementación, se muestran convencidos de la necesidad de ir sentando las bases para una utilización concreta de los mismos, que permita alcanzar el objetivo de lograr y mantener ventaja competitiva. En las empresas Cargill de Venezuela y M.O.S.A.C.A. se están creando las condiciones que permitan emprender el proceso de planificación de sistemas estratégicos de información como son: considerar información a todos los niveles de la empresa, es esencial para lograr el éxito de la misma; mantener disposición al cambio mediante la formación continuada del recurso humano; admitir la necesidad de realizar innovaciones tecnológicas, tanto para procesar la información, como para llevar a cabo el proceso de producción. La empresa La Comisana aún no ha considerado, a corto plazo, la implementación de sistemas estratégicos de información.

Consideraciones Finales

La utilización de tecnologías de información para procesar la información de costos de los materiales, la mano de obra y los costos indirectos de fabricación, y adaptadas al sistema de acumulación de costos por proceso, han favorecido la situación de las empresas en estudio en el control de las operaciones de producción, al permitir suministrar informes de costos cuya cuantificación resulta

más confiable y oportuna y con el detalle que permite reflejar costos por departamento, por tipo de producto, por período, por cambios en el volumen; también se ve facilitada la separación de los costos indirectos de fabricación en sus componentes fijos y variables, requerimiento esencial para realizar el análisis costo-volumen-utilidad. Todo lo expresado se concreta cuando las empresas productoras de pastas alimenticias del Municipio San Francisco, han hecho uso eficiente de nuevas tecnologías que apoyan a los sistemas de información en el área de producción, contando así con información de costos para la toma de decisiones más acertada.

También se hace manifiesta la utilización de tecnologías de información como herramientas para estas empresas en la tarea de reducir costos relacionados con el control de calidad, con los desperdicios, así como en las etapas de diseño y la de producción. Estas prácticas han permitido orientar la evaluación del desempeño gerencial y operativo de las empresas en estudio, lo cual representa la posibilidad de incrementar la utilidad de las mismas.

Para obtener ventajas competitivas mediante la aplicación de sistemas de información y sus tecnologías en costos de producción, la situación es más compleja que para el puro control de costos de las operaciones, toma de decisiones usuales, ya que se requiere de condiciones especiales en cuanto a estructura y cultura organizacional, que respondan a las exigencias del enfoque de la cadena de valores y sistemas estratégicos de información, respectivamente. En este sentido se evidencia que las tecnologías de información se utilizan en la coordinación de actividades dentro de las empresas y en la relación con clientes, sin embargo, no sucede lo mismo cuando se trata de la relación con los proveedores. En cuanto a los sistemas estratégicos de información, a penas está siendo considerada su utilización, para lo cual se requiere del establecimiento de condiciones, que por su complejidad, aún se encuentran en una fase de iniciación. Por tales razones, se puede decir que aún no debe hablarse del uso de sistemas de información y sus tecnologías en el área de costos de producción de empresas

productoras de pastas alimenticias en el Municipio San Francisco, con la finalidad de obtener ventaja competitiva.

Referencias Bibliográficas

- ANDREU, Rafael, Ricart y Joseph, Valor (1991). **Estrategia y Sistemas de Información**. Primera Edición. España.
- BARROS, Oscar (1998). Tecnologías de la Información y su uso en Gestión. Una visión moderna de los sistemas de información. Primera Edición. Chile.
- CHASE, Richard; Aquilano, Nicolas y Jacobs, Robert (2000). **Administración de Producción y operaciones**. McGraww-Hill Interamericana, S.A. Octava Edición. Colombia.
- CUATRECASAS A., Lluís (1999). **Lo que se aprende en los mejores. MBA**. Ediciones Gestión 2000. Primera Edición. Barcelona.
- DE PABLO L., Isidro (1999). **Lo que se aprende en los mejores. MBA**. Ediciones Gestión 2000. Primera Edición. Barcelona.
- DIAZ, Adenso (1999). **Lo que se aprende en los mejores. MBA**. Ediciones Gestión 2000. Primera Edición. Barcelona.
- GAYLE R., Leticia (1999). **Contabilidad y Administración de Costos**. McGraw-Hill Interamericana Editores. Sexta Edición. México.
- LAUDON, Kenneth y Laudon Jane P. (1996). **Administración de los Sistemas de Información. Organización y Tecnología**. Tercera Edición. Prentice may Hispanoamericana, S.A. México.
- MARTINEZ A., María Jesús (1999). **Lo que se aprende en los mejores. MBA**. Ediciones Gestión 2000. Primera Edición. Barcelona.
- POLIMENI, Ralph S. (1996). **Contabilidad de Costos**. McGraw-Hill Interamericana, S.A. Tercera Edición. Santa Fe de Bogotá. Colombia.

CAPÍTULO 2

Tecnologías de información y comunicación utilizadas por el gobierno venezolano para fomentar la constitución y operatividad de las asociaciones cooperativas²

² Trabajo de Investigación que fue arbitrado por el Comité Dictaminador del Consejo de Ciencia y Tecnología de Guanajuato-México. El dictamen fue aprobada para ser presentada en el marco del 5° Congreso Internacional de Sistemas de Innovación para la competitividad 2010. "Tecnologías convergentes para la competitividad". Agosto 2010. Celaya-Guanajuato. México.

Introducción

En Venezuela, el desarrollo cooperativista había sido lento hasta finales del siglo XX; el movimiento cooperativo no contaba con políticas consistentes que impulsaran el desarrollo de empresas solidarias. Por eso no había motivación por parte de los trabajadores para formar cooperativas.

Estas asociaciones de la economía social participativa estaban relegadas a un plano de inexistencia debido a la poca proporción de cooperativas constituidas y activas en Venezuela, las cuales se habían dado bajo el marco legal de la Ley General de Cooperativas de 1975. Sin embargo, esta situación cambia a partir de 1999 con el gobierno del Presidente Chávez, la reforma a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, aprobada el 15 de Diciembre de 1999 y la promulgación de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (LEAC) el 18 de Septiembre de 2001.

A través de las políticas diseñadas por el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela en manos del Presidente Hugo Chávez Frías, se pretende estimular y fortalecer la participación activa de las comunidades a través de la conformación de las cooperativas y no porque anteriormente no se promovía la participación de las mismas en la economía social del país, debido a que la Carta Magna o Constitución Nacional ya las mencionaba y exponía las responsabilidades del Estado con respecto a ellas, como ejemplos a esta aseveración tenemos los siguientes:

En primer lugar, y de manera directa, hacen mención a las Asociaciones Cooperativas, el artículo 118 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela donde se reconoce el derecho de los trabajadores y de la comunidad para desarrollar asociaciones de carácter social y participativo, como las cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas. Estas asociaciones podrán desarrollar cualquier tipo de actividad económica, de conformidad con la ley. La ley reconocerá las especificidades de estas

organizaciones, en especial, las relativas al acto cooperativo, al trabajo asociado y su carácter generador de beneficios colectivos.

Por otra parte, el Estado promoverá y protegerá estas asociaciones destinadas a mejorar la economía popular, tal como lo expresa el artículo 308 al mencionar adicionalmente que deberá fortalecer el desarrollo económico del país, sustentándolo en la iniciativa popular, por lo que se asegurará la capacitación, la asistencia técnica y el financiamiento oportuno de la pequeña y mediana industria, las cooperativas, las cajas de ahorro, así como también la empresa familiar, la microempresa y cualquier otra forma de asociación comunitaria para el trabajo, el ahorro y el consumo.

Además, el artículo 184 en su numeral 5 indica que el Estado creará mecanismos abiertos y flexibles para la creación de organizaciones, cooperativas y empresas comunales de servicios, como fuentes generadoras de empleo y de bienestar social, propendiendo a su permanencia mediante el diseño de políticas que les permitan participar en la economía social venezolana.

En segundo lugar, de manera indirecta, hacen mención a las Asociaciones Cooperativas, los artículos 52 y 299 al declarar que toda persona tiene derecho de asociarse con fines lícitos de conformidad con la ley. El Estado estará obligado a facilitar el ejercicio de ese derecho. Por otra parte, el régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad.

El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta.

Este marco legal base fomenta el diseño de estrategias a aplicar por el gobierno de turno para atender esta necesidad de la comunidad en general, por lo que en las “Líneas generales del Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación 2001 – 2007” se establece la participación de las asociaciones cooperativas en dos de los equilibrios que lo componen: el **económico** que plantea el desarrollar la economía social a través de la democratización del capital del estado y la legitimación del mercado, brindando a las cooperativas preferencias para la contratación de sus servicios o adquisición de sus productos y brindarles mecanismos para que puedan acceder a un crédito o financiamiento y el equilibrio **social**, que propone fortalecer la participación social y la generación de poder ciudadano en espacios públicos de decisión.

Como se detalló anteriormente, es responsabilidad del Estado, mediante sus organismos competentes, promover y supervisar la actividad cooperativista, con sistemas de formación y capacitación, además de la difusión amplia de experiencias nacionales e internacionales y la exención de impuestos nacionales, tasas, contribuciones especiales y derechos registrables entre otros. Esta promoción y supervisión hacia las asociaciones cooperativas se ha hecho posible a través de las tecnologías de información y comunicación (TIC) utilizadas por el gobierno venezolano, por lo que a continuación se aborda esta temática desde el punto de vista del incentivo que la TIC han generado en la población para asociarse en cooperativas.

1.- Tecnologías de Información y Comunicación (TIC)

La tecnología es un recurso valioso, tanto para garantizar la celeridad de las operaciones como para mejorar la competitividad de la organización. Las tecnologías actuales impulsan el cambio en las naciones, intervienen e incrementan las capacidades competitivas de las empresas y muchas veces se convierte en el arma competitiva de la organización.

La tecnología ha sido definida por muchos autores por lo que resulta difícil establecer con precisión el concepto y contenido del término. Para efectos de esta investigación se asume el concepto de tecnología que presenta Benavides (1998), quien la define como el sistema de conocimientos e información derivado de la investigación, experimentación o experiencia y que, unido a los métodos de producción, comercialización y gestión que le son propios, permite crear una forma reproducible o generar nuevos o mejorados productos o servicios. Es de notar que Benavides no se apoya sólo en la variable técnica, él va más allá, por lo que amplía su ámbito al considerar que la tecnología no sólo está constituida por maquinarias y equipos requeridos para la fabricación de bienes, sino que también involucra un conjunto de conocimientos o saberes y aplicabilidad de ese conocimiento a las actividades humanas con una finalidad utilitaria conducente a obtener resultados.

En este orden de ideas, la tecnología de información es una rama de la tecnología que se dedica al estudio, aplicación y procesamiento de data, lo cual involucra la obtención, creación, almacenamiento, administración, modificación, manejo, movimiento, control, visualización, distribución, intercambio, transmisión o recepción de información en forma automática, así como el desarrollo y uso del "hardware", "software", cualesquiera de sus componentes y todos los procedimientos asociados con el procesamiento de data.

De este concepto se determina que la data son hechos, números, o valores individuales sin propósito específico y fuera de contexto, por lo que si se quiere obtener información se deberán organizar los datos de un contexto determinado de forma que cobran un cierto significado, en este sentido estamos hablando de sistemas de información como un conjunto de elementos de entrada, procesamiento de datos y salida de información.

El papel estratégico de los sistemas de información comprende el uso de tecnología de información para desarrollar productos, servicios y capacidades que dan a una empresa ventajas estratégicas sobre las fuerzas competitivas que enfrenta en el mercado global ayudando a los gerentes en el desarrollo de armas

competitivas que utilizan la tecnología de información para implementar una variedad de estrategias competitivas, con el fin de hacer frente a los desafíos de las fuerzas competitivas que confrontan cualquier organización, para lo cual buscan profesionales que conozcan de computación y que sepan usar la tecnología de información para que puedan seguir los procesos de los negocios de manera más eficiente y efectiva. (O'Brien: 2001 y Oz, Effy: 2000)

Las tecnologías de información se conciben como una herramienta que facilita el deseado intercambio siendo que uno de los problemas fundamentales de la información es que no se fomenta su intercambio. Para esto se utilizan herramientas de colaboración que requieren de un computador personal o de una estación de trabajo.

Como menciona Mandado, Fernández y Doiro, las herramientas de colaboración más utilizadas son (2003 111-112):

- Foros y grupos de noticias que permiten la discusión sobre temas de interés común. Se envían mensajes que llegan a todos los miembros del grupo interesado.
- Mensajería instantánea y charla que permiten la interacción en tiempo real de las personas. Se puede utilizar texto y voz para comunicarse y sustituyen el uso del teléfono.
- Videoconferencia donde se transmite texto, voz y transmisión de imágenes. Requieren de un hardware especial (cámaras y tarjetas) gráficas así como un ancho de banda elevado.
- Documentos y archivos compartidos en la web, se comparten y organizan archivos y documentos en una ubicación común sin necesidad de usar hardware o software especiales. Solamente se necesita un navegador de internet para enviar y recibir archivos en un fondo común de trabajo desde cualquier ubicación o población para asociarse en cooperativas.

Esta herramienta clave de colaboración (TIC) es considerada en el Plan Nacional de Ciencia Tecnología e Innovación 2005-2030 como un área estratégica de desarrollo nacional en la medida en que permite apuntalar la democratización del

conocimiento en tecnologías de información y comunicación para la inclusión social, así como alcanzar la soberanía tecnológica con la creación de capacidades en la industria electrónica, la industria del *software* y las telecomunicaciones.

2.- Planes propuestos por el gobierno venezolano para el desarrollo de la nación

La situación de las TIC en Venezuela a finales del siglo pasado demuestra tal como se comenta en el Plan Nacional de Tecnologías de Información diseñado en el año 2001, que en Venezuela existía una infraestructura de telecomunicaciones que provee servicios básicos, tanto en el sector público como en el privado, y durante años el Estado invirtió recursos a nivel de educación superior para formar una generación de profesionales calificados que atiendan este sector. Desde el punto de vista legislativo, se modificó la Ley de Telecomunicaciones que data de 1945 con la finalidad de generar un marco adecuado para la modernización y apertura de las telecomunicaciones en el país.

No era posible decir lo mismo en lo relativo al acceso a Internet, la economía digital y "la sociedad y el gobierno en línea". En Venezuela se percibía una insuficiente plataforma tecnológica (computadoras, redes y procesamiento electrónico de datos, telefonía móvil, satélite, anchura de banda para transmisión de voz y datos, y utilización de nuevos materiales como la fibra óptica) para impulsar la conexión en todos los ámbitos de la sociedad y que esto se revierta en beneficios sociales y económicos generalizados.

Por otra parte, en el ámbito del Estado, la mayoría de los organismos de la administración pública, centralizada y descentralizada, para finales del siglo pasado, no tenían sus procesos automatizados, y mucho menos sus servicios en línea, acceso a Internet y la plataforma para la comunicación entre ellos y con la sociedad, a lo que se añade la prestación deficiente y de baja calidad de los servicios al ciudadano, especialmente en salud, educación y ambiente.

La situación cambia de manera significativa en el sector productivo. Uno de los sectores que han incorporado rápidamente sus servicios en línea y en estos momentos aprovechan al máximo las ventajas de Internet, son los medios de comunicación social, especialmente los medios impresos. Es posible decir lo mismo con respecto a la industria en el sector de las telecomunicaciones. En cambio, no es así en otros sectores productivos, como la industria manufacturera venezolana y la agroindustria. Desde el punto de vista del tamaño de las empresas, no cabe duda que la incorporación de las TIC en las grandes empresas es mucho mayor que en las PYME y el sector cooperativista.

Así, frente a las transformaciones económicas y tecnológicas a nivel mundial que han dado origen a nuevas realidades como la economía digital, basada en conocimiento e información, apoyada en las innovaciones en TIC, es necesario que Venezuela mediante políticas acertadas plantee una transformación de las debilidades descritas para llegar a ser sus fortalezas en este ámbito, para así aprovechar las oportunidades y beneficios que brinda en función de su desarrollo.

Esto motivó al presidente de la República a considerar ciertas propuestas para el momento en el que iniciaba su gestión, enmarcadas en los aspectos económico, político, social y tecnológico entre otros. A continuación se abordan algunas de estas propuestas:

- El Estado debe garantizar los recursos necesarios para el adecuado funcionamiento del sistema científico-tecnológico nacional.
- Se diseñarán políticas orientadas a impulsar el crecimiento y fortalecimiento de la comunidad científica y tecnológica en función de los requerimientos nacionales y sociales.
- Se estimularán soluciones tecnológicas populares.
- Se diseñarán políticas para estimular la combinación adecuada de los procesos de innovación con los de transferencia y adopción de tecnologías.
- Se implementarán políticas y programas para alcanzar en el mediano plazo inversiones adecuadas de origen público y privado, en ciencia y tecnología.

Por esta razón el Plan Nacional de Tecnologías de Información emanado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología manifiesta la importancia de las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) para el desarrollo del país en la nueva era de "la sociedad del conocimiento", la información y las comunicaciones, son factores extremadamente claves en los procesos de producción y creación de riqueza.

Las TIC cumplen un papel determinante en esta nueva sociedad, por lo que los ciudadanos en general y los gobiernos en particular, especialmente en aquellas naciones que van a la vanguardia del desarrollo, han comprendido la convergencia de elementos que comienzan a desplegarse tratando por ende de organizar el contexto tecnológico para incrementar su productividad y bienestar. Las visiones coinciden en concebir a las TIC como instrumentos que pueden contribuir al logro de amplios objetivos nacionales, tanto sociales como económicos, en la medida en que los Estados las incorporen a las principales políticas y programas de desarrollo de sus naciones.

Ante esta realidad, se diseñó el **Plan de Tecnologías de Información y Comunicación**, el cual incorpora en sus Lineamientos, Políticas y Estrategias, el conjunto de elementos que faciliten el despliegue de una Plataforma Nacional de Tecnologías de Información (PNTI), que democratice el acceso a la información y el conocimiento, con el apoyo de las tecnologías de comunicación y las posibilidades que brinda la Internet. En este orden de ideas, el Plan Nacional de Tecnologías de Información y Comunicación (PlanTIC) comparte la declaración de la Organización de la Naciones Unidas que sostiene la visión de una sociedad "dotada de habilidad, capacidad y pericia para generar y captar nuevos conocimientos y tener acceso a la información, a los datos, absorberlos y utilizarlos eficazmente con el apoyo de las TIC".

Entre los lineamientos estratégicos enunciados en este plan se encuentran promover el uso de las tecnologías de información en el sector productivo, público y privado, a fin de elevar su productividad y competitividad, en el marco de la nueva economía para lo cual se pretende:

- Promover los mercados, productos y servicios, en la economía mediante un adecuado marco jurídico y regulatorio.
- Establecer mecanismos de fomento que permitan la difusión de las Tecnologías de Información en las PYME y la generación de nuevos emprendedores.
- Promover la formación de talento humano en el sector productivo para el manejo y uso de las TI.
- Promover el desarrollo de una industria asociada a las TI en Venezuela.
- Promover nuevos mecanismos de incentivos a las TI.
- Promover y fomentar el desarrollo e implantación del Comercio Electrónico.

Por otra parte, se diseñó el lineamiento estratégico de promover la democratización de las Tecnologías de Información, a fin de lograr establecer una sociedad en línea, considerando las siguientes propuestas:

- Generar lineamientos orientados a desarrollar un programa para la masificación del uso adecuado de las tecnologías de información por parte de la Sociedad.
- Fomentar el desarrollo de Infocentros comunitarios y kioscos electrónicos al servicios de los distintos actores de la Sociedad.
- Fomentar el desarrollo de políticas y el establecimiento de mecanismos de financiamiento que faciliten acceder a las tecnologías de información por parte de la sociedad.
- Establecer mecanismos de fomento que permitan la difusión de las Tecnologías de Información en las cooperativas, centros y organizaciones comunitarias, y en la comunidad en general.

Para que el desarrollo de las tecnologías de información contribuya de manera efectiva a la modernización del país, es necesario considerar las siguientes áreas de focalización de los programas y proyectos:

- Gobierno Electrónico, un concepto que conlleva la modernización del Estado Venezolano quien es un factor determinante en el desarrollo de la sociedad y la masificación del uso de las tecnologías. Ello debido a la gran dependencia y relación económico y social que existe en la gran mayoría de las actividades individuales y organizacionales de la sociedad con el Estado.

- Educación, Salud y Ambiente, como elementos fundamentales que deben ser abordados en el contexto de la participación comunitaria, la integración social y afianzar sobre una base sólida cualquier desarrollo posterior en otras áreas.
- Economía Digital, para tener un sistema económico más eficiente, con mayor seguridad y un mayor alcance, a través de una vinculación de las tecnologías de información en los procesos que rigen y determinan la economía de nuestro país. Para ello las legislaciones apropiadas, el desarrollo del Sistema de Información y Gestión Financiera del Estado, el pago electrónico de los impuestos, el fomento del comercio electrónico, el uso de las firmas y documentos digitales, la implantación y uso de una factura electrónica, son algunos de los elementos fundamentales que se deben abordar en esta materia.

Por otra parte, el **Proyecto Nacional Simón Bolívar** enfocado en el desarrollo económico y social de la nación 2007–2013, diseñado por la Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, establece que es necesario que los individuos se organicen, para lograr las ventajas que otorga la asociación cooperativa, es decir, transformar su debilidad individual en fuerza colectiva, teniendo en cuenta que el establecimiento de la organización no implicará menoscabo de la independencia, autonomía, libertad y poder originario del individuo.

Por esta razón uno de los objetivos de este plan se centra en el mejoramiento del apoyo institucional para la ciencia, tecnología e innovación para garantizar la distribución generalizada de tecnología de la información y la comunicación en todo el territorio nacional. Además, incrementar la producción nacional de ciencia, tecnología e innovación hacia necesidades y potencialidades del país incrementando la infraestructura tecnológica para apoyar la pequeña, mediana industria y las cooperativas.

Por último, el **Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación 2005–2030** delineado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, tiene como finalidad construir

una cultura científico-tecnológica que oriente las potencialidades y capacidades nacionales hacia la transformación de la sociedad venezolana a partir de la configuración de valores y modelos de acción que promuevan una ciencia, tecnología e innovación pertinente, integral, de producción colectiva, comprometida con la inclusión y la vida en el planeta.

La capacidad tecnológica industrial de las empresas venezolanas se nota, en promedio, limitada, aunque existen núcleos de avanzada en algunas de éstas. En este caso es fundamental establecer medidas de apoyo al sector industrial, medidas que pasan por establecer vínculos estrechos entre el sistema de investigación-desarrollo y el sector industrial, aparte de medidas de incentivo a la competitividad y el mejoramiento de la productividad.

Esencial resultan los procesos de incorporación de tecnologías de punta como, en primer lugar, las TIC y el uso masivo de Internet. Estos procesos deben contar con el apoyo del Estado en tanto que deben establecerse espacios de acción nacional e internacional que coadyuven tal desarrollo, y especialmente debe promoverse el intercambio con países de economía complementaria en la búsqueda de un crecimiento sostenido y armónico.

Considerando esto, el Ministerio de ciencia y tecnología, realizó una encuesta aplicada a ciertas comunidades venezolanas tomadas al azar, obteniéndose el siguiente resultado referido a la tecnología: las comunidades asocian *tecnología* a resultados o aplicación, y a actividades cotidianas y domésticas. Las ventajas de la tecnología para su municipio las asocian a la posibilidad de integrarse a la comunidad “globalizada” a través de internet; a la posibilidad de que las TIC coadyuven en el desarrollo educativo, cultural y económico de su localidad. Se percibe la tecnología como una posibilidad para el mejoramiento de la calidad de vida, especialmente en lo que atañe a salud, educación y servicios públicos.

3.- Políticas públicas asociadas a las TIC en Venezuela

Con respecto al caso venezolano, el gobierno del Presidente Hugo Chávez Frías se ha centrado en la creación de políticas y programas que fomenten el dominio público de las tecnologías de información y comunicación (TIC), para lo cual se establece como herramienta básica el computador.

Dentro de los planes del gobierno que están en ejecución, se pueden mencionar las facilidades de adquirir un computador por parte de la Compañía Anónima de Teléfonos de Venezuela (CANTV), las cuales son instaladas en los hogares con acceso a internet sustentada en planes comerciales accesibles a las familias.

Para ello, se firmaron convenios con los japoneses para ensamblar computadoras en el país y este es otro proyecto que está en marcha para abaratar aún más el costo de adquisición de esta herramienta de estudio y trabajo.

Por otra parte se han creados infocentros en todo el territorio nacional con la intención de involucrar especialmente a los niños y jóvenes estudiantes en el uso de la tecnología. De igual manera, se ha dotado de computadoras, impresoras, escáner y otros equipos a las escuelas, esto se ha hecho a través de los decretos emanados por la Presidencia de la República que se centran en el apoyo y contribución que da el Estado a través de Petróleos de Venezuela (PDVSA) y otros organismos y a la vez por el aporte de la empresa privada que se ha involucrado muy bien para dar respuesta a la responsabilidad social a la cual están sujetos.

Las actividades sociales que realizan las empresas se abocan a comunidades específicas, si se hace referencia al plano educativo, muchas de ellas han instalado laboratorios de computación con acceso a internet en diferentes escuelas.

Se puede decir que la estrategia fundamental que ha utilizado el gobierno bolivariano para crear la sociedad de la información es la dotación en el mayor grado posible de computadoras con su acceso a internet principalmente en los hogares, escuelas y universidades.

Pero, ¿qué hay de las empresas? La gran mayoría han solicitado los servicios de internet porque el gobierno electrónico ofrece a través de su página principal gobierno en línea www.gob.ve conocer todos los planes y estrategias dirigidas al sector empresarial para involucrarlos con la información electrónica que les permite ahorrar tiempo, esfuerzo físico humano y tramitar con mayor precisión y rapidez lo que necesiten.

Para ello se han creado portales como los que se presentan a continuación:

CUADRO 1: Gobierno en Línea y sus Portales

INSTITUCIONES	PAGINA WEB
Instituto Venezolano de los Seguros Sociales	www.ivss.gob.ve
Servicio Autónomo Nacional de Normalización, Calidad, Metrología y Reglamentos Técnicos (SENCAMER)	www.sencamer.gob.ve
Servicio Nacional de Contrataciones (SNC)	www.snc.gov.ve
Rueda de negocios	www.compras.gov.ve
Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)	www.seniat.gov.ve
Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOOP)	www.sunacoop.gob.ve
Banco Central de Venezuela	www.bcv.org.ve
Instituto Nacional de Estadísticas	www.ine.gov.ve

4.- Asociaciones Cooperativas

4.1.- Generalidades

La normativa general de las cooperativas se establece en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (LEAC) del 18 de Septiembre del año 2001, que en su artículo número 2 las define como asociaciones abiertas y flexibles, de hecho y derecho cooperativo, de la Economía Social y Participativa, autónomas, de personas que se unen mediante un proceso y acuerdo voluntario, para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, para generar bienestar integral, colectivo y personal, por medio de

procesos y empresas de propiedad colectiva, gestionadas y controladas democráticamente.

Por otra parte, Celis (2003, 20), las define como una empresa económico social de consumidores o productores que unen su esfuerzo intencionadamente para su mutuo beneficio. También establece que es una sociedad de personas, no de capital, la cual se fundamente en la igualdad de derechos de sus miembros en cuanto a la gestión social.

Mientras que, según la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) una de las más antiguas organizaciones internacionales, 1995, citado por Richer M (1999, 13), la cooperativa es una asociación autónoma de personas voluntariamente unidas para satisfacer sus aspiraciones y necesidades económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa cuya propiedad es colectiva y en la cual el poder es ejercido democráticamente.

De acuerdo a estas tres concepciones, la cooperativa es una empresa de la economía social, caracterizada por la unión voluntaria de personas que en realidad desean trabajar en comunidad aportando sus conocimientos y fuerza con el fin de buscar el bienestar integral de todos sus asociados.

Estas empresas de la economía social y participativa presentan una tipología que ha sido discutida por diferentes personas expertas en la materia. A continuación se presentan las opiniones de ciertos autores con respecto a los tipos de cooperativas existentes en Venezuela.

Recher Madeleine en su artículo “Lo distintivo de las organizaciones cooperativas” publicado en el año 1999, establece los diferentes tipos de cooperativas de acuerdo a: 1) *los sectores de actividad económica*, 2) *la relación de uso entre los miembros y la cooperativa* y 3) *el lugar de los miembros en las estructuras de participación*.

Por lo general se manejan los tipos de cooperativas de acuerdo a lo planteado en primer lugar por Recher Madelein, en este caso por la **actividad económica**, que según comenta ella, de acuerdo al sector económico las cooperativas pueden clasificarse por la actividad que realicen, entre estas menciona las agrícolas, de ahorro y crédito (financieras), de vivienda, transporte, entre otras.

La segunda tipología está basada en la **relación de uso entre los miembros y la cooperativa**, que de acuerdo a lo planteado por Richer (1999) desde el punto de vista del vínculo económico pueden catalogarse en cooperativas unifuncionales, es decir; de consumidores, proveedores y trabajadores. Sin embargo, también se presentan las multifuncionales o bifuncionales, generalmente cooperativas que son a la vez de consumidores y productores, un ejemplo son las cooperativas agrícolas que venden los productos de sus socios y venden a estos mismos socios otros productos como insumos agrícolas, equipos, semillas, abonos, entre otros.

La tercera tipología se sustenta en **el lugar de los miembros en las estructuras de participación** fundamentado en el voto que tiene cada cooperativista en las decisiones a tomar; éstas no se basan en función del monto del capital que cada socio ha aportado, tal como lo expresa Celis (2003) cada miembro tiene un voto independientemente de la cantidad de certificados que posea, que en contraposición de una sociedad mercantil, el poder general (incluido el de decisión) lo determina la cantidad de acciones que posea cada socio.

De esto se puede observar que una cooperativa es una empresa de propiedad colectiva donde la participación de los socios (en el sentido de las ganancias del ejercicio económico) se determina por el trabajo aportado por cada socio y no por el capital invertido por cada uno en la cooperativa.

Por otro lado, Celis (2003), presenta una tipología de acuerdo a *la naturaleza de la actividad o actividades* fundamentales que realizan las cooperativas, entre estas tenemos 1) cooperativas de **producción** de bienes agrícolas, artesanales, industriales de construcción, 2) de **prestación de servicios** como transportes, comedores, servicios funerarios, contables, médicos, legales, educativos, de

mantenimiento, 3) cooperativas de **comercialización**, tanto como consumidores organizados para la adquisición y venta de artículos de consumo final o productores organizados para la compra de herramientas e insumos, entre otros y 4) cooperativas de **servicios financieros** como el ahorro y crédito.

En los dos cuadros demostrativos que se presentan a continuación, se establecen los tipos de cooperativas de acuerdo a lo planteado por Recher Madelein (1999) Y Celis (2003):

CUADRO 2: Tipos de Cooperativas de acuerdo a Recher Madelein (1999)

Recher Madelein (1999)		
Sectores de actividad económica	Relación de uso entre los miembros y la cooperativa	Lugar de los miembros en las estructuras de participación
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Agrícolas ➤ Ahorro y crédito ➤ Vivienda ➤ Transporte 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Unifuncionales (Consumidores, Proveedores y Trabajadores) ➤ Multifuncionales (consumidores y productores a la vez) 	Fundamentado en el voto que tiene cada cooperativista en las decisiones a tomar; éstas no se basan en función del monto del capital que cada socio ha aportado

CUADRO 3: Tipos de Cooperativas de acuerdo a Celis (2003)

Celis (2003)			
Producción de bienes	Prestación de Servicios	Comercialización	Servicios financieros
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Agrícolas ➤ Artesanales ➤ Industriales de construcción 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Transportes ➤ Comedores ➤ Servicios funerarios ➤ Servicios Profesionales (contables, médicos, 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Consumidores (adquisición y venta de artículos de consumo final) ➤ Productores (compra de herramientas e 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ahorro y crédito

	legales, educativos) ➤ Mantenimiento	insumos)	
--	---	----------	--

En el caso venezolano, las empresas cooperativas se clasifican según la actividad para la cual fueron creadas. De acuerdo a la LEAC, en Venezuela, pueden existir cooperativas para todas las áreas económicas que se desarrollan en el territorio nacional. Algunos de estos casos son:

- Las que tienen por objeto la producción de bienes y servicios.
- Las que tienen por objeto la obtención de bienes y servicios.
- Las mixtas.

Es importante considerar que la LEAC en su artículo 90 establece que la Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOOP) otorgará a las cooperativas la certificación de cumplimiento en lo referente al **trabajo asociado** y al uso de los excedentes que provengan de actividades de **obtención de bienes y servicios**. A pesar que esto se discutirá más adelante, se hace este señalamiento aquí porque es la única parte de la ley que establece la tipología de las cooperativas de acuerdo a la actividad que realiza, a continuación se explica cada una.

El término trabajo asociado es aplicativo sólo a las **cooperativas de producción de bienes y servicios** conformadas por personas naturales que trabajan en pro de los ingresos que obtendrá la misma. Los asociados trabajan en común para producir bienes que ofrecen en el mercado, o para prestar servicios al público, como en el caso de las cooperativas de producción industrial o artesanal, las de producción agropecuaria o pesquera, de transporte, de servicios profesionales entre otras.

Por lo que se consideran como cooperativa de **producción industrial** agrupaciones de personas que transforman materia prima en bienes que tengan las características de satisfacer una necesidad de los consumidores mediante procesos tecnológicos industriales. Las cooperativas de **producción agrícola** están conformadas por los que trabajan la tierra y comercializan sus productos,

mientras que las de **producción pesquera** sus asociados se dedican a la actividad pesquera para comercializar productos del mar. (Celis 2003, 24, 25)

Las Cooperativas de Producción de bienes y servicios están dentro del renglón de las de trabajo asociado donde todos sus miembros trabajan o aportan su esfuerzo para la obtención de sus ingresos.

Por otro lado, las **cooperativas de obtención de bienes y servicios** son de trabajo no asociado porque sus ingresos se fundamentan en los aportes continuos de sus asociados.

Es de entender que la LEAC establece dos tipos de cooperativas de acuerdo a la actividad que desempeñe, siendo éstas

- *Cooperativas de producción de bienes y servicios y*
- *Cooperativas de obtención de bienes y servicios.*

Sin embargo, la Providencia Administrativa N° 095-06 publicada en la Gaceta N° 38.514, amplía los requisitos para la solicitud de la Certificación de cumplimiento, señalando que también hay Asociaciones Cooperativas que realicen simultáneamente ambas actividades a saber producción para terceros y obtención para sus asociados de bienes y servicios, en estos casos se les denomina *Cooperativas Mixtas* de acuerdo a la Ley General de Asociaciones Cooperativas sancionada el 16 de mayo de 1.975, mediante Decreto N° 922, publicada en la Gaceta Oficial de la República, Extraordinaria N° 1.750 de fecha 27 de mayo de 1975 derogada por la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas de 2001.

La denominación de Cooperativas Mixtas no se señala en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas vigente, sancionada el 30 de Agosto de 2001 mediante Decreto No. 1.440, publicada en la Gaceta No. 37.285 de fecha 18 de Septiembre de 2001. Sin embargo, la Providencia Administrativa No. 095-06 hace mención de ellas porque aún existen cooperativas que realizan una actividad combinada de tal forma que sus ingresos provienen de sus asociados y terceros o no asociados a la vez.

Entonces la LEAC y las Providencias Administrativas vigentes se aplican a las cooperativas de producción de bienes y servicios, cooperativas de obtención de bienes y servicios y cooperativas mixtas que se presentan a continuación en un cuadro resumen.

CUADRO 4: Tipos de Cooperativas de acuerdo a la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (LEAC: 2001)

Cooperativas de producción de bienes y servicios	Cooperativas de obtención de bienes y servicios	Cooperativas Mixtas
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Trabajo asociado ➤ Trabajo en pro de los ingresos que obtendrán. ➤ Producción bienes que ofrecen en el mercado (producción industrial o artesanal, agropecuaria o pesquera) ➤ Prestar servicios al público (de transporte, de servicios profesionales) ➤ Instrumento legal: LEAC (2001) y Providencias Administrativas emitidas por el MinEP a través de SUNACOOOP 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Trabajo no asociado ➤ Ingresos fundamentados en los aportes continuos de sus asociados. ➤ Instrumento legal: LEAC (2001) y Providencias Administrativas emitidas por el MinEP a través de SUNACOOOP 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Trabajo asociado y no asociado ➤ Ingresos provienen de sus asociados y terceros o no asociados a la vez. ➤ Instrumento legal: LGAC (1975) y LEAC (2001) aunque no las contempla directamente y Providencias Administrativas emitidas por el MinEP a través de SUNACOOOP

4.2. Constitución de asociaciones cooperativas

Es muy importante considerar antes de constituirse, que las personas que quieran formarse en cooperativas estén conscientes de que estas asociaciones además de ser un instrumento de beneficio económico, son mecanismos de desarrollo social y cultural basados en la doctrina del cooperativismo, cuyo fundamento es la igualdad, equidad y solidaridad entre los miembros de estas asociaciones. Por lo tanto, en una cooperativa todos los asociados son sus propietarios, con igualdad de condiciones, derechos y deberes.

Por otro lado, es necesario entender que el tiempo que se lleva conformar una cooperativa, depende del empeño y el tiempo de que dispongan las personas que la están formando. Sin embargo, la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, en su Capítulo II, "De la Constitución" determina la formalidad y trámite de la misma.

Para conformar una cooperativa es necesario que se agrupen y se reúnan todas las personas que se han identificado con el proyecto. Asimismo, deben estar dispuestos a trabajar en ella, en su funcionamiento y en su administración. En una cooperativa pueden participar todas las personas que se consideren convenientes. Sin embargo, para formarla la Ley exige un mínimo de cinco (5) personas.

Para conformar una Cooperativa es necesario realizar los siguientes pasos:

El paso fundamental es reunirse un grupo de personas con necesidades y aspiraciones comunes, acuerdan entre ellos organizarse en cooperativa para hacer frente a sus necesidades. Luego continúan los siguientes pasos en este orden numérico:

Paso 1: Ingresar a la página electrónica de la Superintendencia Nacional de Cooperativas www.sunacoop.gob.ve para bajar la planilla para reserva del nombre o en su defecto retirarla en las Oficinas Regionales, localizadas en las instalaciones estatales del Instituto Nacional de Cooperación Educativa y Socialista (INCES) para seleccionar el nombre que llevará la cooperativa y consultar a la Superintendencia Nacional de Cooperativas, si este nombre no corresponde a una cooperativa ya registrada.

Paso 2: Luego de diez (10) días hábiles, la Superintendencia Nacional de Cooperativas, certifica que la denominación consultada no pertenece a otra cooperativa y autoriza a que esta pueda ser registrada con esa denominación. Esta constancia debe ser retirada en las Oficinas Regionales de la Superintendencia, localizadas en las instalaciones estatales del INCES. La reserva tiene una duración de 90 días.

Paso 3: Teniendo en cuenta que se tienen 90 días para realizar los posteriores procedimientos sin perder la reserva de denominación, el grupo de personas se reúnen y redactan los Estatutos que establecerán por ejemplo: la estructura organizativa de la cooperativa, normas de funcionamiento, aporte de los socios, entre otros. Los Estatutos contendrán como mínimo lo establecido en el artículo 13 de la LEAC.

- Denominación, duración y domicilio.
- Determinación del Objeto Social.
- Régimen de responsabilidad: Limitado o Suplementado y sus alcances.

Pueden ser de responsabilidad: **Limitada** en el cual los asociados responden por las obligaciones de la cooperativa sólo hasta el monto de los certificados de aportación que hubiere suscrito o **Suplementada** donde la responsabilidad del asociado por las obligaciones de la cooperativa, cubren hasta una cantidad adicional al valor de los certificados suscritos (Celis: 2001, 60; LEAC: 2001, artículo 13, numeral 3)

- Condiciones de ingreso de los asociados. Sus derechos y obligaciones. Pérdida del carácter de asociado. Suspensiones y exclusiones.
- Formas de organización de la cooperativa y normas para su funcionamiento, coordinación y control. Atribuciones reservadas a la reunión general de asociados o asamblea. Reglamentos internos y competencia para dictarlos.
- Las normas para establecer la representación legal, judicial y extrajudicial.
- Modalidades y toma de decisiones.
- Formas de organización y normas con relación al trabajo en la cooperativa.
- Formas y maneras de desarrollo de la actividad educativa. Funcionamiento de la o las instancias de coordinación educativa.
- Régimen económico: organización de la actividad económica, mecanismos de capitalización y modalidades de instrumentos de aportación. Aportaciones

mínimas por asociado, distribución de los excedentes y normas para la formación de reservas y fondos permanentes. Ejercicio económico.

- Normas sobre la integración cooperativa.
- Procedimientos para la reforma del estatuto.
- Procedimiento para la transformación, fusión, escisión, segregación, disolución y liquidación.
- Normas sobre el régimen disciplinario.

Estas especificaciones del estatuto son enviadas por correo electrónico a los asociados, por lo general se recibe el acta constitutiva con los estatutos en el orden contemplado en el artículo 13 de la LEAC, sólo los socios fundadores deberán rellenar los espacios en blanco y determinar en ciertos casos su estructura organizativa con los cargos correspondientes por un periodo no mayor a 3 años entre otras cosas.

Paso 4: Una vez aprobados los Estatutos por los asociados, se acudirá al registro subalterno de la localidad para proceder a su registro y obtener así la personalidad jurídica de la cooperativa.

Como reza el artículo 5 de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas: "El Estado garantizará el libre desenvolvimiento y la autonomía de las cooperativas...", por lo que todos los servicios para la conformación de las cooperativas son gratuitos, desde la inscripción en el Registro Público del acta constitutiva, hasta el registro y expedición de copias de cualquier otro documento otorgado por la SUNACOOOP no tienen costo, están exentos del pago de derechos de registro y de cualquier otra tasa o arancel que se establezca por la prestación de este servicio. (LEAC: 2001, artículos 11 y 12)

Si el registro no tuviere observaciones de carácter legal, o una vez satisfechas éstas, la cooperativa se considerará legalmente constituida y con personalidad jurídica.

Paso 5: Una vez constituida, la cooperativa deberá enviar a la Superintendencia Nacional de Cooperativas dentro de los quince (15) días siguientes al registro, una copia simple del acta constitutiva y del estatuto, a los efectos del control correspondiente. (LEAC: 2001, artículo 11). De lo contrario SUNACCOOP impondrá multas equivalentes en bolívares hasta 1.000 unidades tributarias por el incumplimiento de la obligación de remitir a la Superintendencia la copia simple registrada, o el acta de constitución registrada y los estatutos aprobados (LEAC: 2001, artículo 93, numeral 1)

Además de enviar esta copia simple del registro de la cooperativa, deberán remitir la dirección completa, teléfonos y nombres de los directivos principales de la cooperativa.

Paso 6: Retirar en un período de diez (10) días hábiles la constancia de inscripción de las cooperativas en las oficinas regionales de la SUNACCOOP , la cual deberá contener para su validez la firma digitalizada del superintendente, firma autógrafa del coordinador del Estado, sello húmedo de la coordinación regional

4.3. Operatividad de las Cooperativas

Las asociaciones cooperativas han tenido un buen respaldo por parte del gobierno, para ello se les han dado ciertos incentivos que han sabido aprovechar al hacer los trámites correspondientes vía internet. Se muestra a continuación casos específicos que relacionan la actividad cooperativista con el gobierno electrónico.

CASO 1: La exención de impuestos nacionales directos, tasas, contribuciones especiales y derechos registrales, en los términos previstos en la ley de la materia y en las disposiciones reglamentarias en la LEAC. Entre éstas tenemos:

- Exención pago de Impuesto Sobre la Renta (Art. 14 N° 11. LISLR).
- Exención de pago de Registro del Acta Constitutiva y Estatutos y expedición de copias de cualesquiera otro documento otorgado por las mismas (Art. 12 LEAC).
- No sujeción de la actividad cooperativista bajo el Impuesto al Valor Agregado (Art. 16 Ley del IVA).

Tomando en consideración este primer aspecto, las cooperativas deberán hacer los trámites correspondientes a través la página web del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) bajo la siguiente dirección www.seniat.gob.ve para solicitar el Registro Único de Información Fiscal de la cooperativa (RIF) y la exención del pago de Impuesto sobre la Renta (ISLR).

Uno de los asociados ingresa a la página de manera inmediata tramita estos requerimientos especificados, luego el sistema arroja una planilla que deberá enviarla al SENIAT.

CASO 2: En igualdad de condiciones, las cooperativas serán preferidas por los institutos financieros y crediticios del Estado; de igual manera se preferirá a las cooperativas en la adquisición y prestación de bienes y servicios por partes de los entes públicos.

Para esto deberán obtener la licencia del Servicio Autónomo Nacional de Normalización, Calidad, Metrología y Reglamentos Técnicos (SENCAMER) que pueden tramitar a través de la página electrónica www.sencamer.gob.ve. En particular las empresas, importadores o fabricantes de prendas de vestir y calzado deben inscribirse en el registro Obligatorio de SENCAMER, quien emitirá una Constancia con el numero que deberá aparecer en la etiqueta, dicha constancia se renueva anualmente.

CASO 3: La realización de compras de bienes y servicios, con preferencia a las cooperativas.

- Preferencia por parte del estado, en el otorgamiento de contratos de ejecución de obras, producción de bienes o prestación de servicios.
- Otorgamiento de anticipos a los contratos reservados. Según el Decreto Presidencial No. 4.910 de 19 de Octubre de 2006 que establece las normas para las preferencias de anticipos y pronto pago para asegurar la promoción y desarrollo de las Micros, PYMIS y Cooperativas.

El Servicio Nacional de Contrataciones (SNC) es un organismo rector en materia de contrataciones de obras, bienes y servicios de los entes, instituciones y empresas de la Administración Pública, con el sector privado; administra en forma eficiente y oportuna el registro de toda la información, tanto de la oferta de empresas contratistas, como de la demanda gubernamental. Contribuye de manera fundamental a fortalecer las pequeñas y medianas empresas, al desarrollo sostenible y la diversificación productiva de la economía del país.

Bajo el SNC se realiza la inscripción al Registro Nacional de Contratista (RNC) que permite generar información relevante y necesaria que sirve de soporte para la toma de decisiones en los procesos de contratación. Contiene la información básica para la calificación legal financiera y la clasificación por especialidad de las Empresas, de acuerdo a lo estipulado en la Ley de Licitaciones. Este registro es requisito indispensable para contratar obras, bienes o servicios con el Estado Venezolano, esto permite tener de manera electrónica el registro nacional de compras del Estado.

Por otra parte, el Registro de Empresas de Producción Social (REPS) surge como una necesidad de crear una base de datos de empresas, que permita abrir espacios para su participación en la contratación de PDVSA y la democratización de la demanda de bienes, obras y servicios, así como cooperar activamente en la transformación de las relaciones de producción y de negocios entre Petróleos de Venezuela (PDVSA) y el sector productivo nacional asociado a los hidrocarburos,

al tiempo de promover un cambio de actitud hacia las necesidades de las comunidades y el desarrollo de la nación. Este es un registro particular que se realiza a través de la página web de Petróleos de Venezuela (PDVSA).

Tomando en consideración este incentivo, las cooperativas deberán inscribirse en el Registro Nacional de Contratistas y el de las Empresas de Producción Social para licitar con organismos del Estado y tener garantizada la colocación de los bienes y servicios que producen. Todos estos trámites se ejecutan a través de la página www.snc.gov.ve y www.pdvsa.com, adicionalmente se puede obtener información sobre las ruedas de negocios planteadas por el gobierno venezolano a través de la página gobierno en línea o por la página de la rueda de negocios www.compras.gov.ve.

De estos casos se denota que las asociaciones cooperativas pueden desde su mismo sitio donde laboran hacer todos estos trámites vía internet e incluso consultar el estatus de la cooperativa ante cada uno de estos organismos. Por otra parte ciertos organismos o personas que deseen contratar los servicios o adquirir productos elaborados por las cooperativas se remiten a estos listados de registros y elegirán a la cooperativa que cubra su necesidad.

5.- Resultados de las TIC utilizadas por el gobierno venezolano

Toda la data que manejan los organismos antes mencionados es producto del uso de las tecnologías de información y comunicación patrocinadas por el gobierno venezolano, sin embargo es importante determinar el impacto que ha traído la aplicación de dicha estrategia para promover la constitución y operatividad de las asociaciones cooperativas respaldadas por la Constitución Nacional y la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.

5.1. Crecimiento del Movimiento Cooperativo en Venezuela

La incorporación de las cooperativas a la política social y económica del Estado, produjo crecimiento acelerado de la participación ciudadana, a continuación se presenta este crecimiento desde diferentes perspectivas, tomando como base las estadísticas manejadas por el Instituto Nacional de Estadística (INE), la

Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOOOP) y el Sistema de Información Social de Cooperativas (SISCOOP) dependiente fundamentalmente de SUNACOOOP.

CUADRO 5: Registro anual y acumulado de cooperativas

AÑOS	ANUAL	ACUMULADO
Antes de 1999	817	817
1999	33	850
2000	94	944
2001	1.154	2.098
2002	2.280	4.378
2003	17.999	22.377
2004	36.355	58.732
2005	41.485	100.217

De esta comparación se observa que bajo los gobiernos anteriores al de Hugo Chávez Frías, sólo se habían conformado unas 817 cooperativas en un periodo de unas cuatro décadas, sin embargo, tal como lo indica la Carta Magna de la Nación, el gobierno del Presidente Hugo Chávez asume la responsabilidad del Estado de promover el acto cooperativista. Bajo el periodo de transición, se diseñan los planes a ejecutar para promover la constitución y funcionamiento de este tipo de asociaciones que estaban descartadas y en la mayoría de la población se desconocía su existencia y peor aún la oportunidad que tenían todos los ciudadanos de asociarse libremente.

Adicionalmente, si se considera la parte de los incentivos ofrecidos por parte del estado venezolano, se observa un crecimiento cerca del 12.266% en 7 años, que al compararlo con los periodos gubernamentales anteriores las asociaciones cooperativas no alcanzaban la participación mínima del 1%, estaba valorada en un 0,81%.

Considerando los tres primeros trimestres del año 2006 se observa que:

CUADRO 6: Crecimiento Mensual año 2006

MESES	MENSUAL	ACUMULADO
--------------	----------------	------------------

Enero a Marzo	10.768	10.768
Abril a Junio	20.186	30.954
Julio a Septiembre	27.336	58.290

Analizando lo ocurrido en los años anteriores con respecto a los tres primeros trimestres del año 2006 se denota que existe un incremento cerca del 19.401% en casi 8 años, que al compararlo con los periodos gubernamentales anteriores las asociaciones cooperativas no alcanzaban la participación de 0,51%.

Tomando en consideración la discusión planteada por Recher Madelein (1999) y Celis (2003), se presenta la distribución de las cooperativas registradas hasta Septiembre del año 2006 por la actividad que realizan. Estas estadística las suministró Sistema de Información Social de Cooperativas (SISCOP) dependiente de SUNACOOOP.

CUADRO 7: DISTRIBUCION DE LAS COOPERATIVAS REGISTRADAS POR LA ACTIVIDAD QUE REALIZAN

TIPO DE ACTIVIDAD	TOTAL	ACUMULADO GENERAL
Prestación de Servicios	97.083	97.083
Producción	46.152	143.235
Ahorro y Crédito	5.826	149.061
No ubicadas	1.168	150.229
Protección Social	4.724	154.953
Consumo	2.839	157.792
Vivienda	715	158.507

Estas cifras indican la efectividad que han tenido la utilización de las tecnologías de información y comunicación auspiciadas por el gobierno venezolano para la constitución y funcionamiento de las cooperativas. La expresión gobierno electrónico o gobierno en línea se ha puesto en funcionamiento específicamente para el sector cooperativista, adicionalmente de otros que no se consideraron en esta investigación. Solo se aborda lo referido a los nuevos tipos de asociaciones para determinar su impacto y auge gracias a la facilidad con que se pueden aplicar

las TIC considerando la herramienta de internet como la base para el incentivo, formación y funcionamiento de las mismas.

Conclusiones

La utilización de las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) para la constitución y operatividad de las cooperativas demuestran a través de este estudio empírico que:

- El gobierno venezolano ha ideado estrategias referidas a las tecnologías de información y comunicación, entre ellas que la gran mayoría de las familias venezolanas tengan un computador con acceso a internet a costos muy módicos.
- Educación por parte del gobierno bolivariano a través de la televisión, radio, prensa sobre la necesidad de involucrar a las personas con la tecnología hasta el grado de realizar trámites personales mediante la red, como ha sido el caso de los inscritos y cotizantes del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS) y de los pensionados, así como declarar y pagar electrónicamente los impuestos, entre otras cosas.
- En lo referente a las cooperativas, la constitución de las mismas y el obtener información diaria y puntual a través de la página de la Superintendencia Nacional de Cooperativas.
- Aprovechamiento de los incentivos que da el gobierno a las asociaciones cooperativas siempre y cuando hayan realizado los trámites legales que en su mayoría se realizan a través de la red, refiriéndonos para este caso particular en el Registro de Empresas de Producción Social (REPS), Registro Nacional de Contratistas (RNC), Registro Único de Información Fiscal (RIF), la licencia del Servicio Autónomo Nacional de Normalización, Calidad, Metrología y Reglamentos Técnicos (SENCAMER), entre otras cosas.
- Es notable el crecimiento de las asociaciones cooperativas cerca del 12.266% en 7 años, que al compararlo con los periodos gubernamentales anteriores las asociaciones cooperativas no alcanzaban la participación mínima del 1%, estaba valorada en un 0,81%, revelándose el beneficio palpable del apoyo que han dado

las tecnologías de información y comunicación como herramienta base para apoyar las actividades de constitución y operatividad de las cooperativas.

Bibliografía

Legal:

Constitución De la República Bolivariana de Venezuela

Decreto Con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, sancionada el 30 de Agosto de 2001 mediante Decreto No. 1.440, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.285 de fecha 18 de Septiembre de 2001. Gráficas 2021 C.A. Caracas, Venezuela. 57 Páginas. 114 Artículos.

Libros:

CELIS M, Augusto. El Nuevo Cooperativismo. 2003. Vadell Hermanos Editores. Valencia, Venezuela. 144 Páginas.

MANDADO Enrique, Fernández Francisco, Doiro Manuel. La Innovación tecnológica en las organizaciones. 2003. Thomson. España, 202 páginas.

O'Brien James A. (2001). Sistemas de Información Gerencial. Editorial McGRAW-HILL Interamericana, S.A. Cuarta Edición. 700 páginas.

Oz, Effy. (2000) Administración de los Sistemas de Información. Editorial Thomson Learning. Segunda Edición. 688 páginas.

Revistas:

GAMBOA Teresa, Morán Gabriela, Ochoa Haydée Historia del Trabajo en América Latina. Revista de Historia y Ciencias Sociales Tierra Firme. No. 61 Año 16 Volumen XVI Enero – Marzo. 1998. Páginas 25 a 57.

RICHER Madeleine Lo distintivo de las Organizaciones Cooperativas. . Revista Venezolana de Gerencia (RVG). SIN 1315-9984. Depósito Legal pp 199602ZU40. Año 4 No. 8 (Agosto 1999). Páginas 11 a 27.

Documentos en Línea:

Proyecto Nacional Simón Bolívar. Primer plan socialista –PPS- de Desarrollo Económico y Social de la Nación 2007-2013. Caracas, Septiembre 2007.

Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación 2005-2030. Ministerio de
Ciencia y Tecnología

Primera edición: octubre 2005. Caraca-Venezuela. Depósito legal: If
4620056003406. ISBN: 980 6889-01-0

Plan Nacional de Tecnologías de Información. Caracas, Diciembre 2001.

CAPÍTULO 3

La competitividad basada en la modernización tecnológica e informática de las industrias de pastas alimenticias del Estado Zulia – Venezuela³

Introducción

³ Trabajo de Investigación que fue arbitrado por el Comité Dictaminador del Consejo de Ciencia y Tecnología de Guanajuato-México. El dictamen fue aprobada para ser presentada en el marco del 5° Congreso Internacional de Sistemas de Innovación para la competitividad 2010. "Tecnologías convergentes para la competitividad". Agosto 2010. Celaya-Guanajuato. México.

En materia de manufactura se han observado muchos cambios, los cuales representan tanto amenazas como oportunidades para las empresas, sin embargo, dejar de incorporar las nuevas ideas y técnicas en las operaciones, puede llevar al fracaso si la competencia implanta primero las innovaciones. Así, la información sobre manufactura es tan influyente, que puede llegar a determinar el futuro de la empresa.

Por su parte, los sistemas de información y las tecnologías de producción sobre manufactura permiten alcanzar el objetivo de obtener información oportuna para el buen funcionamiento de las operaciones productivas de la empresa, así como para la toma de decisiones; también hacen que los ejecutivos a nivel gerencial sean capaces de lograr la mayor eficiencia en la asignación y uso de los recursos, y también en la medición y el control de las operaciones, colocando a la empresa en una situación de ventaja competitiva, sobre todo ante las exigencias provenientes de la globalización.

El desarrollo de esta ponencia expresa, de forma teórica-práctica la modernización tecnológica e informática en producción; el apoyo de las tecnologías y los sistemas de información en la actividad productiva y la incidencia y beneficio que aportan estas estrategias modernizadoras a las empresas considerando el factor competitivo del mercado.

A tales efectos, se abordan las industrias de pastas alimenticias y se analizan aspectos sobre la modernización tecnológica e informática y la aplicación de dichas estrategias en estas empresas. Por último se plantea la relación de las tecnologías duras y blandas adoptadas en el proceso productivo y las áreas funcionales y cómo éstas han incrementado la productividad y competitividad empresarial.

Por otra parte, se analiza la aplicación o no de la modernización tecnológica e informática en las industrias estudiadas⁴, información obtenida a través de

⁴ Se omiten los nombres de las empresas por solicitud de las mismas. Sólo se referencian en la investigación como empresas grandes a saber dos y empresa pequeña o familiar que corresponde a una.

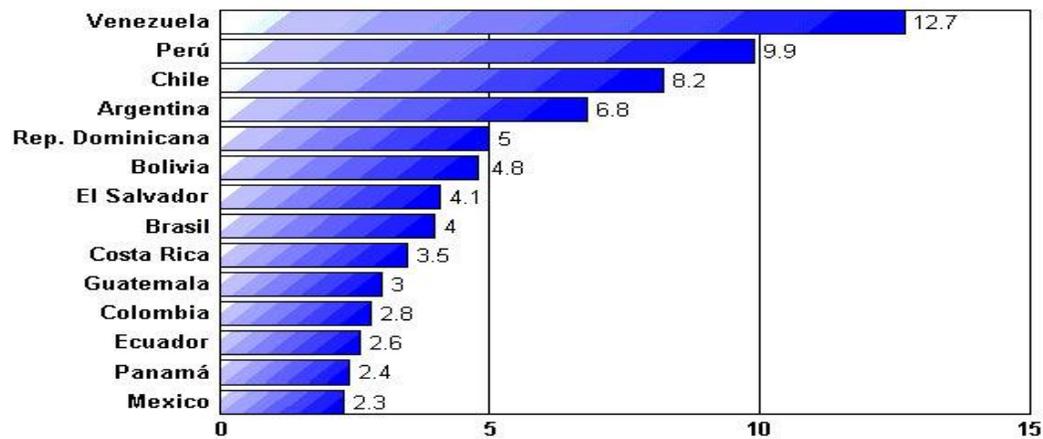
cuestionarios y entrevistas, visitas a las plantas y la observación no participante, todo esto con la intención de indagar el estado de aplicación de tecnologías y sistemas de información en el área productiva.

1.- Generalidades de las Industrias de Pastas Alimenticias

1.1 Antecedentes de producción y consumo

La pasta ha llegado a representar un plato tradicional del menú de los venezolanos. Como promedio se consume dos veces por semana; esto se debe, no a la cultura original del país en cuanto a comida, ya que si de eso se trata es muy común en el territorio nacional el consumo diario de arepas de harina de maíz precocida y en algunas zonas de maíz pilado. Sin embargo, surge tal vez la siguiente interrogante: ¿por qué la pasta es tan popular en Venezuela dada la tradición de arroz y maíz en esta región del mundo? La respuesta a esto reside como otros aspectos relacionados con nuestro país en culturas europeas. La pasta fue traída a Venezuela a mediados del siglo pasado por familias italianas que al radicarse en esta tierra después de la guerra, nos transmitieron la tradición de consumir pasta.

Esta tradición se arraigó tanto en el país que según el reporte de la Asociación Venezolana de Pastas (AVEPASTAS, 2001), el consumo per cápita de este alimento para Venezuela estaba representado por 12,7 kilogramos, lo que equivale a aproximadamente 13 kilogramos por persona, uno de los más elevados del mundo, ocupando el segundo lugar después de Italia; siendo éste quien posee los mayores consumos de pasta en el mundo (cerca de 29 kilogramos al año por persona), como se observa en la siguiente gráfica:



Además, es importante considerar también los niveles de producción de este rubro alimenticio, de acuerdo a las estadísticas manejadas y publicadas por la Unión de Pastificios Americanos (UPA) que acoge a todos los productores de pastas alimenticias de los países americanos (América del Norte, Centro América, Sur América e Islas del Caribe), para incentivar el desarrollo de la industria de pastas alimenticias.

Con respecto a la producción mundial, las estadísticas más recientes se enmarcan en una producción de 9400 millones de toneladas de pasta al año, detallándose que la Unión Europea fabrica el 42%, de los cuales Italia participa en un 73%, Francia y Alemania 6% cada una y España 5%. Por otra parte, Centro y Sur América 21% y Estados Unidos de América 14% en términos relativos. Sin embargo en términos absolutos se muestran las cifras en la tabla que se presenta a continuación:

PAIS	TONELADAS
Italia	3.0003.322
USA	1.164.000
Brazil	987.000
Rusia	545.000
Egipto	400.000
Turquía	375.000
México	303.000

Venezuela	312.000
Francia	262.700
Alemania	258.000
Perú	234.000
España	200.000

Otra razón que justifica el consumo masivo de pasta es la estrategia aplicada por el gobierno venezolano de mantener precios regulados y accesibles para este producto que forma parte de la cesta básica alimenticia. Esta realidad, ha obligado a las industrias de pastas alimenticias a aumentar sus volúmenes de producción dado el incremento de la demanda en este sector. Para responder a esta situación fábricas de carácter artesanal (hace algunos años), se vieron en la necesidad de incluir líneas automáticas de producción continua para satisfacer los niveles de demanda de pasta regulada y no regulada; sin embargo, una de las consecuencias de este incremento fue la progresiva modernización de las líneas de producción de éstas empresas, incluyendo tecnología apropiada para apoyar algunas fases del proceso productivo; por ejemplo: equipos de alta temperatura en la fase de secado que permitieron duplicar y hasta triplicar la capacidad de producción entre fases, máquinas empaquetadoras que minimizan tiempos de empaclado, mezcladoras rápidas, entre otras tecnologías.

Esta modernización tecnológica en el proceso de producción, por una parte hace más eficiente los procesos operativos e incrementa la competitividad de las empresas en el mercado, pero por el otro lado, producto de la presión de grupos poderosos (de capitales extranjeros) con oportunidades de invertir en nuevas tecnologías, se reduce el número de empresas individuales pasando en ese entonces de 50 empresas individuales a 20 a nivel nacional (Avepastas: 2001); actualmente en el estado Zulia, un pequeño y muy reducido número de pastificios compiten con dos grandes empresas del sector alimenticio, pioneras en la elaboración de pastas alimenticias restando con esto oportunidad a las pequeñas y medianas industrias (pymis) a contribuir con el desarrollo del aparato productivo venezolano y de la economía nacional. Ante esta situación, el gobierno trabaja arduamente por promover y reactivar el sector manufacturero de la economía

venezolana, comenzando por éste tipo de empresas, para la cual son numerosos los incentivos y programas de apoyo que existen, tal como el programa CASA.

Este escenario ha motivado a estudiar la modernización tecnológica e informática de las industrias de pastas alimenticias del estado Zulia, Venezuela, enfocándose en el Departamento de Pastificio, aclarando que existe un proceso previo al de la elaboración de las pastas alimenticias, relativo a la molienda del trigo para obtener la harina o sémola necesaria para dar inicio al proceso que se lleva a cabo en el Departamento de Molienda de las dos grandes empresas existentes en el sector; este proceso se obvia para la empresa pequeña, por adquirir ésta la materia prima en el mercado nacional de harinas.

PROCESO DE MOLIENDA (TRANSFORMACION DEL TRIGO EN SMOLA O HARINA)

destacar que en el sistema de fabricación de pastas alimenticias la distribución de las instalaciones es lineal.

Una vez almacenada la sémola o harina en los silos de línea, se pasa a un proceso de dosificación de la materia prima; que permite asignar el porcentaje de agua, harinas o sémolas dependiendo de la marca de pasta a producir. En la fase de dosificación de la pasta se pone en contacto el agua con la harina o sémola, para hacer una distribución uniforme de la mezcla agua/harina o sémola que posteriormente pasa a la etapa de mezclado y amasado; en la cual interviene un equipo con paletas rotando a alta velocidad y unas toberas de inyección de agua en forma de rocío, lo que da un área de contacto agua/harina bastante grande; el proceso de amasado tiene como propósito, a través de las máquinas amasadoras, eliminar el aire de la masa que formaría burbujas en la pasta ya seca; esto degradaría la calidad del producto.

Seguidamente, la masa es extrusionada o prensada por unos tornillos extrusores para compactarla y darle una estructura más homogénea y forzarla a pasar por un molde para darle la forma según la pasta que se quiera (pasta larga, corta y las especialidades); la pasta corta y las especialidades tales como nido, lasagna, tallarin, son cortadas en esta fase antes de pasar al proceso de secado. Esta fase del proceso es la única flexibilidad de la línea de producción, es decir es el único cambio que permite la línea; consiste en el cambio de los moldes dependiendo del formato de pasta que se quiera, si son tornillos, plumitas, caracoles, entre otros en la pasta corta, o espagueti de formato mediano o grueso, vermicelli fino, ligüini, bucatini, macarroncito, macarrón, cintas en la pasta larga.

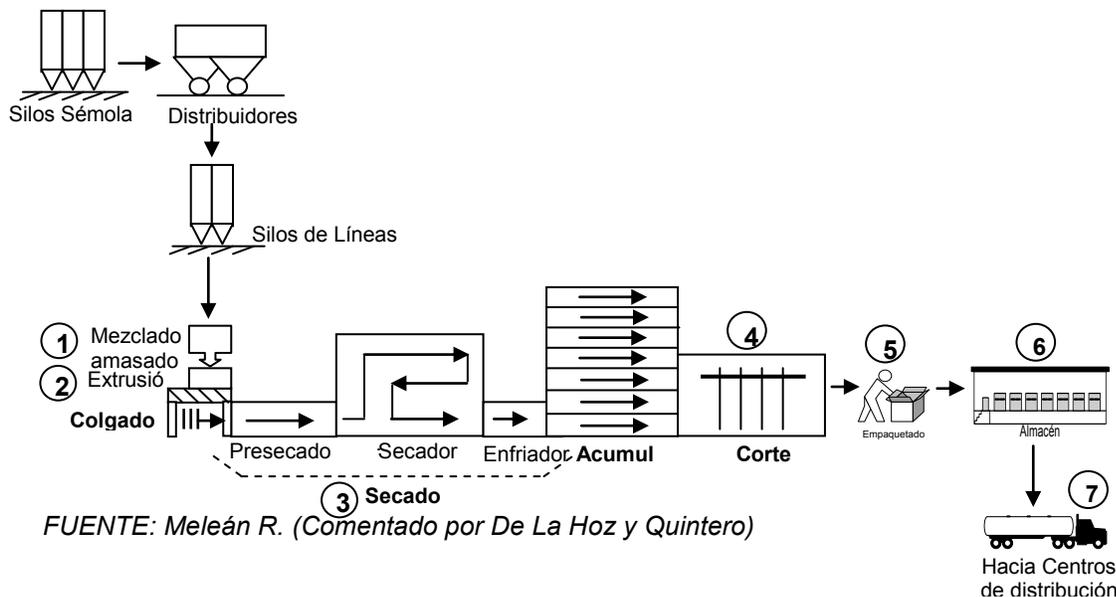
Debido a que la masa aún está húmeda, debe ser sometida al proceso de secado, el cual debe ser gradual puesto que la humedad va emigrando lentamente de la parte interna a la parte externa de la pasta, por lo cual se realiza en fases distintas para cada uno de los formatos de pasta: corta y/o larga.

Posterior a esto, ya cuando la pasta está completamente seca y cortada, se produce un almacenaje temporal de la pasta, para luego ser pesada por unas balanzas y proceder al empaquetado y sellado de las mismas; luego es enfardada

en bultos de acuerdo a la cantidad de paquetes requeridos y son colocados en estibas de madera en las cuales son almacenadas para su posterior comercialización en el mercado de alimentos.

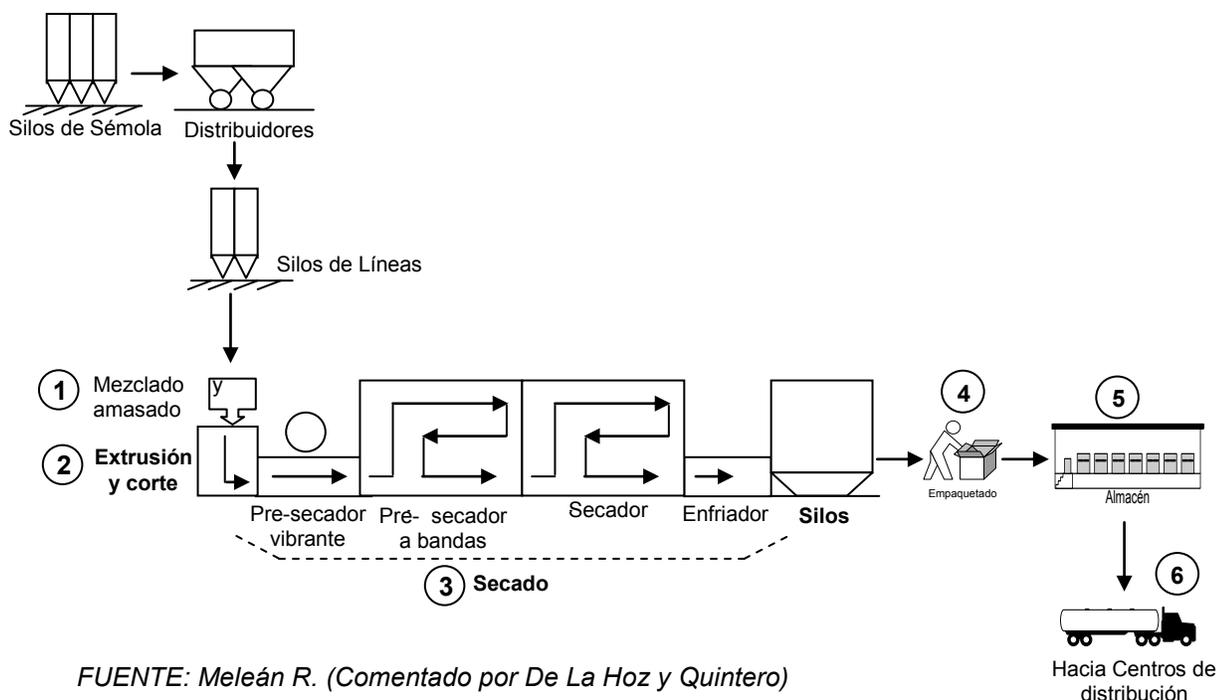
Precisando, el proceso de fabricación de pastas alimenticias utiliza como insumos, la harina o la sémola resultantes del proceso de molienda del trigo (en las dos grandes empresas analizadas), mientras que en la pequeña proviene del mercado nacional de harinas. Este proceso, es ligeramente diferente para cada tipo de pasta, implica la existencia de dos líneas rígidas de producción, pero, es similar en las empresas analizadas; por esta razón se ha integrado en uno solo para las tres empresas; resaltando que siempre existen cambios relativos a las tecnologías y equipos utilizados, en los tiempos y en las fases de secado. Estas líneas de producción son:

a) Línea de Pasta Larga: para la elaboración de este tipo de pastas, el proceso consta de las siguientes fases: mezclado y amasado, extrusión, secado y corte; en el caso de la pasta larga el proceso de secado se realiza en tres fases (pre-secado, secado y enfriado). Es importante resaltar que el proceso de secado se realiza con la pasta colgada y el corte después que la pasta se seca; es decir, antes de ser empacada. El proceso de almacenamiento previo al empaque se realiza en especie de canaletas.



b) Línea de Pasta Corta o Especialidades: en esta línea de producción, el proceso comprende igualmente las fases de mezclado y amasado, extrusión y corte,

secado y empaquetado. En este tipo de pasta, el corte se realiza durante la extrusión; el secado consta de cuatro fases (pre-secado, dos fases de secado a diferentes temperaturas y enfriado). Es importante resaltar que en el proceso de fabricación de pasta corta o especialidades, el corte se realiza en la fase de extrusión o prensado y el almacenaje temporal previo al proceso de empaque se realiza en silos. A continuación se presenta un flujograma que demuestra el proceso de producción de pasta corta, :



2.- La competitividad: Enfoques generales

La competitividad es vista como una capacidad de producir bienes o servicios que satisfagan las expectativas y necesidades de los que la requieran. Sin embargo, estudiosos en el área como Michael Porter, la consideran como un factor clave a alcanzar por lo que asocia esta variable de manera directa con el diseño de cursos de acción o lo que se conoce como estrategias.

En términos generales la competitividad influye en la formulación de estrategias para dar respuesta a las influencias de los competidores existentes en un determinado sector, por lo que la competencia de un sector depende básicamente de cinco fuerzas que la regulan, tal como las comenta Porter (1999), a saber:

- Amenaza de entrada de nuevos competidores
- Poder de negociación de los clientes
- Lucha entre los competidores actuales
- Amenaza de productos o servicios sustitutos
- Poder de negociación de los competidores

La amenaza de entrada de nuevos competidores se sustenta en la experiencia de un competidor que por primera vez accede a un sector trayendo consigo nuevas capacidades, deseo de conseguir cierta cuota en el mercado. Sin embargo, la gravedad de la amenaza que se produzca una nueva entrada en el sector depende de los obstáculos existentes y de la reacción que se puedan esperar de parte de los actuales competidores, los cuales estudian la posibilidad de entrar en el sector.

Porter comenta seis clases de obstáculos que pueden dificultar esta entrada, a saber: a) las economías de escala, b) la diferenciación del producto, c) las necesidades de capital, d) las desventajas de costo independientes del tamaño, e) el acceso a los canales de distribución y f) la política del gobierno.

Por otra parte, el poder de negociación de los clientes y de negociación de los compradores depende de una serie de características que tiene la situación del mercado y de la importancia relativa de sus ventas o compras comparadas con el conjunto del sector. Por ejemplo, un grupo de proveedores es poderoso si está dominado por unas pocas empresas y está más concentrado que al sector al que vende, el producto es único o está diferenciado. Mientras que, un grupo de compradores es poderoso si es un grupo concentrado o hace compras en varios volúmenes, los productos que adquiere son normalizados o no diferenciados, los materiales comprados forman un componente de su propio producto, entre otras.

La tercera fuerza que regula la competencia es la lucha entre los competidores actuales relacionada con la rivalidad entre ellos, manifestándose una pugna por conseguir una posición en el sector, utilizando para ello diversas tácticas como la competencia en precios, la introducción de nuevos productos o los programas publicitarios. La intensidad de esta rivalidad depende de la presencia de ciertos factores relacionados con el crecimiento del sector de manera lenta, el producto o servicio adolecen de falta de diferenciación, los competidores son muy numerosos o aproximadamente iguales en tamaño y poder.

Por último, la amenaza de productos o servicios sustitutos limitan las posibilidades de un sector, ya que establecen un techo a los precios de venta que éste puede fijar. Si no se mejora la calidad del producto, el sector verá reducidos sus beneficios y posiblemente su crecimiento. Cuanto más interesante es la combinación calidad-precio que ofrecen los productos sustitutos, más firme es el límite impuesto a la capacidad de beneficios del sector.

El desarrollo de estas fuerzas que regulan la competencia, activa otra variable o premisa fundamental en el mundo de los negocios, vista por varios estudiosos como la ventaja competitiva o el efecto diferenciador del producto o servicio que se ofrece. Para obtener la ventaja competitiva es importante considerar ciertos recursos que se activan, haciendo alusión en esta ocasión a la información asociada a su vez con las actividades creadoras de valor de una empresa, entre estas el desarrollo de tecnologías como actividad auxiliar de las actividades primarias, a saber logística interna, producción, logística externa, marketing y ventas, servicio posventa.

La tecnología de la información está transformando la manera de funcionar de las empresas, está afectando a todo el proceso mediante el cual una empresa crea productos. Tal como lo indica Porter (1999) surge la “cadena de producción de valor” que permite subrayar el papel que está representando la tecnología de la información en el terreno de la competencia, por lo que dicho concepto divide la actividad general de una empresa en actividades tecnológica y económicamente distintas, a las que se denominan “actividades creadoras de valor”.

Las actividades creadoras de valor se clasifican en nueve categorías genéricas, agrupadas en dos secciones. La primera se le denomina actividades primarias, en éstas se enmarcan acciones relativas a la creación física del producto, su comercialización, distribución entre los clientes, así como las de apoyo y servicio postventa. Mientras que la segunda son actividades auxiliares puesto que proporcionan los factores de producción y la infraestructura que posibilita el funcionamiento de las actividades primarias mencionadas anteriormente.

Las actividades auxiliares existentes que posibilitan el funcionamiento de las actividades primarias a saber: logística interna, producción, logística externa, marketing y ventas y servicio postventa estarán asistidas por la infraestructura de la empresa, gestión de los recursos humanos, desarrollo de tecnologías y compras.

En particular se aborda el desarrollo de tecnologías puesto que toda actividad emplea cierta combinación de las mismas. En la actualidad, el progreso tecnológico ha afectado a las actividades de la empresa, por ejemplo, durante la Revolución Industrial, las empresas obtenían ventajas competitivas al sustituir la mano de obra por máquinas. Esta transformación tecnológica está enmarcada en la revolución de la información, considerando que ésta afecta de alguna manera las nueve categorías de actividades creadoras de valor, desde el diseño asistido por ordenador para el desarrollo de la tecnología hasta la automatización de los almacenes. La nueva tecnología sustituye los hombres por las máquinas en el tratamiento de la información.

En el caso de producción, la tecnología de la información se halla extendida por toda la cadena de producción de valor, y sirve para realizar tanto funciones de optimización y control como otras tareas de dirección que implican capacidad de juicio. Además, la tecnología de la información está transformando también el componente físico de las actividades. Las máquinas-herramientas dirigidas por ordenador son más rápidas, más precisas y flexibles que las máquinas tradicionales manejadas manualmente. En el caso de las empresas que fabrican

pastas alimenticias, su producción en algunos casos es asistida o dirigida por ordenadores conocidos como PLC o Control Lógico Programable que se asemejan a una torre de control aérea que vigila las actividades de sus unidades junto con la inspección del tráfico aéreo que se percibe por los radares.

Tal como se ha comentado, hay actividades creadoras de valor que son asistidas por la tecnología debido a que ésta se infiltra en toda la cadena de producción, sin embargo hay que considerar que la tecnología de información no sólo afecta al modo como se realiza cada una de las actividades individuales sino que, por medio de los nuevos flujos de información, incrementa extraordinariamente la capacidad para explotar los enlaces entre actividades tanto fuera como dentro de la empresa. Dicha tecnología está creando nuevos enlaces entre actividades, de manera que ahora cualquier persona puede armonizar mejor las propias actividades y las de proveedores y clientes. Además, también se ha observado que la tecnología de información está creando muchas interrelaciones nuevas entre empresas y ampliando la gama de sectores en que la empresa debe competir para obtener ventaja competitiva.

En cuanto a producción, la tecnología de información se compenetra en toda la cadena de producción de valor de tal manera que las actividades auxiliares, entre éstas, el desarrollo de tecnologías facilita el funcionamiento de las actividades primarias puesto que el elemento tecnológico está presente en toda la cadena productiva. Esta relación se puede apreciar en la siguiente tabla tomada de la apreciación de Porter (1999):

**ACTIVIDADES
AUXILIARES**

Infraestructura de la Empresa	*Modelos de Planificación
Gestión de los	*Programación

recursos humanos	automática de la mano de obra				
Desarrollo de tecnologías	*Diseño asistido por ordenador	*Investigación electrónica de mercados			
Compras	*Compra en línea de piezas				
ACTIVIDADES PRIMARIAS	Automatización de almacenes	Producción flexible	Tratamiento automático de pedidos	*Telemarketing *Terminales externos para vendedores	*Servicio a distancia *Programación por ordenador de las rutas de servicio
	Logística interna	Producción	Logística externa	Marketing y ventas	Servicio posventa

3.- Modernización Tecnológica e Informática en Producción

El sistema de producción de cualquier empresa manufacturera cuenta con recursos tecnológicos y humanos que debe gerenciar eficientemente para lograr un desarrollo competitivo del mismo; la organización deberá velar por un adecuado uso de estos recursos para poder ofrecer oportunamente y en las cantidades requeridas productos de calidad a sus clientes potenciales. Buscar constantemente la modernización en el proceso productivo a través de las tecnologías empleadas para elaborar determinados productos permite cambiar los paradigmas relativos a las formas tradicionales de hacer las cosas; construir y explotar ventajas competitivas utilizando importantes herramientas tecnológicas que sólo ofrece una adecuada modernización en producción.

En un ambiente tan competitivo como el que se observa en la actualidad, donde la celeridad de los cambios conlleva a que la tecnología de hoy reemplace la de ayer, las empresas deben determinar con exactitud los patrones o herramientas a adoptar para incrementar la productividad y la competitividad de sus operaciones.

La tecnología es un recurso valioso, no sólo para garantizar la celeridad de las operaciones ni para mejorar la competitividad de la empresa, sino también para incrementar la rentabilidad y crecimiento de la compañía; las tecnologías actuales queramos o no impulsan el cambio en las naciones, intervienen e incrementan las

capacidades competitivas de las empresas y muchas veces se convierte en el arma diferenciadora de la organización.

Por lo que al hablar del plano productivo, Oliveira (1997) citado por Gamboa y col. (2003:597), relacionan la modernización tecnológica en producción con una estrategia empresarial que consiste en la adopción de nueva tecnología en el proceso productivo en búsqueda de productividad, calidad y competitividad; mientras que Serna (1997: 214), la define simplemente desde el punto de vista de la inversión que le permitirá a la empresa mantener su liderazgo tecnológico.

Muchas veces, en un país como Venezuela que aún no ha logrado el desarrollo de su economía, existen empresas que invierten en tecnología de punta con el propósito de modernizar y hacer más eficientes sus procesos; pero, a la final por ser una tecnología proveniente generalmente de países industrializados y altamente desarrollados como Estados Unidos o Japón, no es la más adecuada, ni se adapta a nuestras necesidades; se convierte en un recurso valioso pero ocioso en la organización, es decir no se utiliza al máximo su funcionamiento o capacidad. Por otra parte, las empresas se ven obligadas a contratar mano de obra especializada para la manipulación⁵ de los equipos adquiridos, que por lo general son provenientes de los países en los cuales se crea la tecnología; esto reduce la contratación de personal venezolano.

Lo ideal no es adquirir tecnología copiando patrones de otros países, sino más bien diseñar a nivel nacional tecnologías que realmente sean innovadoras y conlleven a implantar innovaciones en los procesos empresariales con la finalidad de hacerlos más eficientes y productivos; es decir, diseñar tecnologías de información y de producción adecuadas a las necesidades reales de las empresas venezolanas, donde los técnicos venezolanos tengan cabida en las operaciones concernientes a su manejo.

⁵ Esto es lo que Gamboa y col. (2003:597) denominan tecnología con "llave en mano"

Las tecnologías de información constituyen una herramienta que día tras día irá reemplazando el trabajo humano; esto se traduce en un futuro incierto para el esfuerzo físico, un futuro donde sólo prevalecerá el conocimiento que tenga la mente humana, que se constituye en el principal activo creador de valor en cada una de las actividades que se realicen; al respecto, Gamboa y col. (2003:597-598), plantean la necesidad de crear una “tecnología con rostro humano” que no sólo aumente la productividad, sino que incite a las personas a ser más creativas y productivas en sí mismas...en última instancia una “tecnología que sirva al hombre en lugar de destruirlo”.

Las exigencias del hombre han llevado cada día a las organizaciones, especialmente en el área operativa a adoptar tecnologías o maquinarias que agilicen el trabajo de taller; por ello desde la Revolución Industrial con la creación de la máquina de vapor, hasta nuestros días han existido equipos y/o maquinarias capaces de realizar parte del trabajo físico anteriormente realizado por el hombre, aunque no se concibe una planta sin la presencia de los seres humanos Shumacher (1995:135).

Por otra parte, Sorge (1993: 191) establece que la producción controlada por computador constituye una rama de la tecnología que ha pasado de la innovación básica radical a la amplia difusión y madurez, esta producción controlada por computador según el autor, se debe básicamente a dos tendencias de largo alcance, paralelas e interrelacionadas: 1) un empuje tecnológico que ha facilitado el uso de los computadores en equipos de producción para controlar las funciones de manufactura que antes eran controladas por las manos y dirigidas por la mente humana, lo que hace que en la actualidad las tecnologías duras⁶ reemplacen la fuerza laboral por equipos automatizados y/o robotizados; y 2) la presión de la demanda en la industria manufacturera, hacia máquinas y equipos de producción más productivos y al mismo tiempo más flexibles.

⁶ En tal sentido, es preciso definir lo que comprenden este tipo de tecnología que muchos autores diferencian como duras y blandas. Según Chin Rosado José Roberto, citando de Thompson, la tecnología dura, es la parte de conocimientos que se refiere a aspectos puramente técnicos de equipos, construcciones, procesos y materiales.

Los planteamientos de Sorge (1993), se presencian en las grandes empresas analizadas, donde la producción es controlada por computador, a través de unos PLC o un Control Lógico Programable; o un computador con cerebro, fuente de poder, Tarjeta de memoria y unos módulos de entrada y salida de información.

El Control Lógico Programable (PLC), es un dispositivo electrónico que se introdujo inicialmente en el año 1970, respondiendo las necesidades planteadas por las fábricas de ese tiempo, las cuales se vieron en la necesidad de automatizar sus procesos; sin embargo, el problema no era decidir automatizar o no, sino que esto contara con sistemas de alta confiabilidad, gran eficiencia y efectividad, con lo cual surge la idea del Control Lógico Programable (PLC).

En tal sentido, se hace necesario indicar en qué consisten éstos PLC, para lo cual se cita a Vallejo quien lo define como una máquina para controlar eventos o procesos en tiempo real. Al considerar un PLC, es importante abordar la definición de Circuito Integrado Programable (PIC), que consiste según el citado autor en un circuito integrado programable, que se puede hacer de acuerdo a las necesidades de la fábrica y se utiliza como base para construir un PLC.

Los PLC introducidos en la década de los 70 respondía a la necesidad de control de procesos complejos y a la vez la alta velocidad requerida, Vallejo comenta que los PLC de la actualidad proporcionan una mayor confiabilidad en su operación en aplicaciones industriales donde existen peligros debido al medio ambiente, alta repetibilidad, altas temperaturas, ruido ambiente o eléctrico, suministro de potencia eléctrica no confiable, vibraciones mecánicas, entre otras.

Tal como lo plantea Vallejo, estas situaciones ocurren en las empresas analizadas, básicamente en las grandes, donde el sistema de producción, dada la repetitividad que lo caracteriza y los altos riesgos en cuanto a las temperaturas (altas) manejadas entre otros aspectos acentúan la rigidez de los procesos por el empuje tecnológico y la presencia de máquinas y equipos cada vez más automatizados. Por lo que la utilización de los PLC se fundamenta en las siguientes características comentadas porKrajewski y Ritzman, 2000:

- Atiende a una distribución por producto/lineal en la que los equipos o departamentos se arreglan de acuerdo con los pasos progresivos mediante los cuales se hace el producto. Los materiales avanzan en forma lineal, de una operación a la siguiente, repitiendo el proceso una y otra vez.
- Altos volúmenes de producción.
- Productos estandarizados (Pasta larga, corta y especialidades) lo que permite organizar los recursos en torno a los productos.

Por otra parte, al abordar el impacto que han tenido los avances tecnológicos registrados en las últimas décadas, generalizando en la compañías manufactureras, Chase, Aquilano y Jacobs (2000:122), establecen que en lo que respecta a las tecnologías de hardware o blandas⁷, éstas han redundado en una mayor automatización de los procesos, reemplazando labores que anteriormente exigían una utilización intensiva de la mano de obra, reduciendo así los costos laborales. Éstas tecnologías son las herramientas mecánicas de control numérico, los centros de mecanizados, los robots industriales, los sistemas automatizados de manejo de materiales y los sistemas flexibles de manufactura.

En las industrias de pastas alimenticias, éstos sistemas se reducen a los *centros de mecanizado* y los *sistemas automatizados de manejo de materiales*. Las características esenciales de cada una de ellas son:

- **Centros de mecanizado:** representan un nivel mayor de automatización y complejidad en comparación con las máquinas de control numérico; este equipo provee un control automático de la máquina, además de varias herramientas que se pueden cambiar automáticamente, dependiendo de lo que exija cada operación
- **Sistemas automatizados de manejo de materiales:** este tipo de sistemas mejoran la eficiencia en materia de transporte, almacenamiento y recuperación de materiales. Los beneficios de estos sistemas están en el

⁷ La tecnología blanda (soft technology). se refiere a los conocimientos de tipo organizacional, administrativo y de comercialización excluyendo los aspectos técnicos (Chin Rosado Jose Roberto, citando de Thompson).

manejo rápido de materiales, menores inventarios y espacio en bodegaje, reducción de daños a los productos y una mayor productividad laboral.

Estos sistemas según información suministrada por las empresas estudiadas, permiten mejorar la eficiencia en materia de transporte, almacenamiento y recuperación de materiales y la producción de productos con mínima ayuda de los seres humanos.

Es importante destacar que la adquisición de estas tecnologías completamente automatizadas, ha logrado reemplazar parcialmente el trabajo que anteriormente hacían obreros calificados. Tal es el caso de una de las grandes empresas abordadas en el estudio, en la cual la adquisición de nueva tecnología le llevó a pasar de 12 trabajadores por turno a 4 por turno. Hoy en día es suficiente un supervisor por línea de producción, evidenciándose lo comentado anteriormente: el reemplazo acelerado del trabajo humano por maquinaria completamente automatizada.

Entre la maquinaria adquirida para asistir el proceso productivo tenemos:

- Empaquetadoras: estos equipos permite a las empresas ahorrar tiempo en la fase de empaque del producto y mejorar los diseños finales. No sólo para la proyección de la imagen de la marca, sino también, la seguridad que pueda ofrecer para garantizar una adecuada protección y preservación de su contenido.
- Mezcladoras: Mezclar la materia prima (sémola o harina y agua). Este es un proceso rápido el cual antecede al de amasado.
- Calentador, Compresores de Aire y Torres de enfriamiento: El secado es a altas temperaturas, se requiere de más de 100 grados centígrados para secar la pasta, lo que proporciona una serie de atributos a los productos: un mejor rendimiento y eficiencia, alta calidad en cuanto a las características organolépticas y sanitarias superiores. Para el consumidor, el producto tendrá una mayor resistencia a la cocción y menos porcentaje de disolución.

de materia prima al cocinarse; la pasta resulta más compacta y se disuelve menos en el agua.

En cuanto a la modernización informática, los rápidos cambios en las tecnologías de información y comunicación, desfasan a la empresa de la forma tradicional de hacer las cosas; los documentos que anteriormente se hacían con tecnologías no computarizadas y tardaban días o meses en llegar a su destinatario final, en la actualidad es cuestión de un ordenador conectado a la Intranet o Internet y en segundos la información es transmitida de manera segura, rápida e incluso a un menor costo que los métodos convencionales. Las viejas formas de comunicación han sido reemplazadas por la informática y por grandes ordenadores conectados en red, donde puede obtenerse información importante relacionada con cualquier aspecto en tiempo real.

La globalización, incita a las compañías multinacionales a modernizar sus sistemas de información, con el propósito de estar 100% comunicados con sus filiales en todo el mundo y a la vanguardia de los nuevos enfoques comunicacionales existentes en un entorno cada vez más tecnificado. Las nuevas tecnologías de información y comunicación están cambiando las organizaciones; buscar nuevas formas para entender y adecuarse a las rápidas transformaciones impuestas por el mercado, es el reto que deben afrontar las organizaciones enmarcadas en la era de la información.

Según Reboloso (2000:27), el cambio tecnológico es una fuerza que transforma las sociedades; ubicados en el plano actual, en la era de la Internet y de la globalidad de las comunicaciones debe asumirse tal cambio y luchar por convertir estas herramientas en ventajas competitivas para las organizaciones.

Ahora bien, en busca de adaptar nuevos entornos comunicacionales dentro y fuera de la empresa y generar ventajas competitivas contando con la celeridad de las operaciones empresariales, surge la informática, definida por Reboloso (2000: 44) como la ciencia del tratamiento racional de la información, principalmente a través de máquinas automáticas.

Aquí pues, se percibe la estrecha relación que existe entre las tecnologías duras y las blandas en el campo de la gerencia de operaciones; no se pueden ver de manera aislada, existen y cooperan una con otra con el único propósito de incrementar la productividad y competitividad de las empresas; en este caso particular de las industrias de pastas alimenticias.

Al respecto, Gamboa y col. (2003:597) establecen que los desarrollos informáticos y en telecomunicaciones exigen a las empresas usar creativamente los sistemas de información y de gestión; es posible centralizar la toma de decisiones porque se potencia enormemente la posibilidad de coordinación y control a lo largo y ancho de las diferentes estructuras organizativas (Intranet) y entre empresas y agencias gubernamentales de todo el mundo (Internet).

En tal sentido, para Reboloso (2000: 58-59) la Intranet, es definida como una red corporativa privada, utilizada por grandes empresas para resolver de manera interna y efectiva el problema de las comunicaciones dentro de la organización; mientras que la Internet, según Oz (2001) y O'Brien (2001) se concibe como una red de redes, que facilita las comunicaciones a nivel global y se ha convertido en una plataforma clave para una lista en rápida expansión de servicios de información y aplicaciones empresariales.

Al respecto, en el sector estudiado, las grandes industrias cuentan con Intranet para resolver de manera interna y efectiva el problema de las comunicaciones dentro de la organización; estas empresas han asumido las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) conjuntamente con sus beneficios y ventajas, incluso una de las empresas recluta personal utilizando un importante medio de comunicación, representado por la Internet, mientras que la empresa pequeña por su carácter familiar se resiste a utilizar y aprovechar las ventajas ofrecidas por esta importante herramienta.

Otra de las tecnologías blandas utilizadas por las grandes empresas, es *el Sistema Administrativo de Gestión o SAP/R3*. Este sistema según Laudon y

Laudon (1996) es un paquete de software para ambientes cliente/servidor. El SAP/R3, consiste en una aplicación de software integrado para una amplia gama de funciones de negocios, incluyendo recursos humanos, administración de plantas y manufactura, donde los módulos de software están integrados, de manera que puedan compartir automáticamente datos y contar con un sistema propio y común de administración de base de datos.

Para éste software/programa existen versiones específicas que se adaptan para integrar diversas monedas, leyes fiscales y prácticas de contabilidad; esto permite generar informes adaptados a cada una de las necesidades de la gerencia (Laudon y Laudon: 1996: 460).

El SAP, se ha presentado en varias versiones, por ejemplo, el SAP/R2 corre en macrocomputadoras compatibles con IBM, mientras que la versión R3 según Chase, Aquilano y Jacobs (2000) utiliza un ambiente cliente servidor aprovechando las ventajas que brinda este tipo de sistemas abiertos con arquitectura cliente/servidor; sin embargo, una ventaja de la versión R/3 con respecto a la R/2 es que integra una interfase de usuario gráfica que corre en hardware más pequeños y económicos.

A este sistema, se le ha llamado SAP R/3 o *software de planeación de recursos de la empresa*, que aprovecha las ventajas de las nuevas tecnologías de computación, esto ha hecho que muchas compañías se hayan dado cuenta que era tiempo de actualizar los sistemas de información existentes en el interior de la empresa.

En el paquete R/3 se incluyen aplicaciones para contabilidad financiera, planeación de producción, ventas y distribución, contabilidad de centros de costos, costos de pedido, administración de materiales, recursos humanos, control de la calidad, administración de activos fijos, mantenimiento de plantas y de planeación de proyectos, distribuidos en cuatro módulos que según Chase, Aquilano y Jacobs (2000) son: Contabilidad, Recursos Humanos, Manufactura y Logística, Ventas y Distribución. Sin embargo, es importante acotar que estos módulos se actualizan

dos veces al año, con base en los cambios registrados en las prácticas financieras, los avances técnicos y los requerimientos de cambio de sus clientes.

Adicional a esto, esta versión también tiene otras funciones de apoyo de oficina; como procesamiento de palabras, correo electrónico, sistema de archivos, entre otros.

Según Chase, Aquilano y Jacobs (2000), la integración de los cuatro módulos que contiene la versión R/3 de SAP se describe como sigue:

Están integrados los cuatro módulos hasta el grado que los datos se comparten entre todas las aplicaciones.

Una transacción de embarque en el módulo de **ventas y distribución**, se percibe de inmediato por cuentas por pagar en el módulo de **contabilidad financiera** y por gerencia del inventario en el módulo de **gerencia de materiales**. Existe una interconexión entre las diversas áreas medulares de la organización. Ejemplo de una transacción realizada bajo el ambiente SAP, es la realización de un pedido a través de la página Web; éste es recibido inmediatamente por contabilidad, programación de la producción y compras (departamentos involucrados), se procesado y a la vez, se emite una respuesta al cliente utilizando el mismo medio, de allí el impacto del sistema en éstas áreas funcionales de la organización.

Una de las ventajas establecidas por Chase, Aquilano y Jacobs (2000) relativas al SAP/R3, consiste en la automatización de los procesos empresariales y la integración de las áreas funcionales claves de la organización, cosa que era, a pesar de esto, imposible hace algunas décadas atrás. Sin embargo, la implementación del SAP no siempre es fabulosa ni exitosa, ya que muchas de sus aplicaciones no se ajustan a la manera como operan las compañías y muchas empresas en su fase de implementación han tenido que adoptar estas aplicaciones que se crearon tomando en cuenta las mejores prácticas de la industria.

Las empresas que más han utilizado el SAP/R3 son las compañías de alta tecnología, grandes productores de bienes de consumo, importantes grupos de productos químicos y firmas medianas y pequeñas. De las empresas estudiadas, solo las dos grandes tienen las condiciones dadas para utilizar el SAP en su versión R/3, y solo una de ellas lo ha adoptado, obteniendo resultados muy beneficios. Por ejemplo, la Unidad Estratégica de Negocios de Alimentos de la empresa que trabaja bajo el sistema SAP R/3 (2002) comenta que al utilizar este software, han experimentado que es amigable, versátil, flexible, ágil y veloz en sus respuestas. Con esta herramienta de integración, han podido crear informes gerenciales desde gran cantidad de perspectivas diferentes, relacionando múltiples variables, basados en indicadores estratégicos de gestión como participación de mercado, volúmenes de venta y sus desviaciones contra el plan operativo. Pero el mayor aporte es la consistencia de la herramienta con la filosofía empresarial; obteniéndose una alineación total de la información, estructura y objetivos corporativos. Esto ha permitido a la gerencia alta y media realizar consultas dinámicas para evaluar en forma continua y por cierre de mes, la rentabilidad de cada unidad de negocios, entre otras. Por otra parte, este sistema facilita la disponibilidad de la información y compartimiento de la misma a través de todo el sistema, luego que se han registrado las transacciones en todas las áreas operativas.

La experiencia de esta empresa, específicamente de la Unidad Estratégica de Negocios de Alimentos (2002), indica que hasta la implantación del SAP, la información para la presentación de estados financieros era preparada por un equipo de trabajo y comunicado a los gerentes y directivos. Los reportes requerían una minuciosa tarea de manejo de números en complicadas hojas de Excel que requerían largas jornadas de trabajo y que hacían al proceso susceptible a muchos errores humanos. Sin embargo, en la empresa pequeña analizada de tipo familiar esta realidad aún prevalece, trabajando bajo un ambiente Windows.

Ahora, los responsables de generar los estados financieros, toman la información transaccional real registrada en el sistema SAP R/3, revisan y analizan los

resultados y una vez que está lista la data en SAP se la comunican vía electrónica a los gerentes y directivos para su revisión y posterior discusión en sus reuniones, aprovechando los beneficios que brinda la red de redes y la intranet que apoya sus operaciones.

Con respecto a la otra gran empresa, a pesar que no trabaja bajo el ambiente del SAP R/3, utilizan sistemas de información enfocados a las áreas operativas, básicamente para la planificación de la producción y planificación de mantenimiento y compra de existencia a través del MaxMin o software de Planificación de compra y mantenimiento, considerando para ello las proyecciones de venta de las empresas, interrelacionando de manera directa áreas funcionales clave de la organización. Es importante evaluar la posibilidad de adoptar el sistema SAP/R3 en esta otra gran empresa, puesto que reúne las condiciones y aunque no es una receta para el éxito, coordina e integra de manera adecuada las distintas áreas clave de la organización ofreciendo versatilidad y velocidad en las respuestas emitidas, aspectos sumamente importantes para apoyar la toma de decisiones gerenciales.

Por otro lado, en el caso de la empresa pequeña sus operaciones se desenvuelven en un ambiente Windows, siendo suficiente para apoyar sus transacciones u operaciones una hoja de cálculos del programa Excel.

Krajewski y Ritzman (2000:13), establecen que la introducción de cualquier tipo de tecnología nueva implica riesgos, y las actitudes de los empleados hacia cada una dependerá de cómo se administre el cambio. Las elecciones acertadas y la administración eficaz de la tecnología pueden proporcionar a una empresa una ventaja competitiva.

La adopción de tecnología de punta como maquinarias y equipos altamente especializados para la producción, se evidencia en las grandes empresas, las cuales afirman haber realizado cambios significativos en la tecnología de producción, adquiriendo tecnología de punta que les ha permitido mejorar el proceso de empaclado, mejorar diseños relativo al sellado del empaque, incrementar la capacidad de producción y disminuir tiempos, principalmente. En

tal sentido, Oz (2001), plantea que tal vez el logro más importante de las tecnologías de información en la producción es haber alcanzado una mayor agilidad del proceso productivo en tiempo real y de esta forma satisfacer las necesidades del mercado y de producción; asimismo, plantea que los sistemas de información han sido fundamentales en la reducción de los costos de producción.

Para García (2001: 34), una empresa que desea competir con capitales nacionales e internacionales se verá forzada a emprender estrategias de crecimiento económico, basadas en ambiciosos programas que modernicen sus medios de manufactura y sus sistemas de administración de la producción; la premisa fundamental de la modernización productiva es obtener mayores utilidades a través de un incremento en la producción y en las ventas, así como una reducción de los costos unitarios. Mientras que Porter (1999:86), establece que el progreso tecnológico afecta principalmente al componente físico de la actividad de las empresas; desplaza el trabajo humano por el trabajo netamente automatizado o tecnificado; con esto la empresa se ahorra costos laborales, disminuye costos por desperdicios de tiempo e incrementa su capacidad de producción y muchas veces su productividad y competitividad en el mercado.

Por otra parte en lo que respecta a las tecnologías blandas, las grandes empresas tienen modernizados sus programas o software, utilizando sistemas bajo el ambiente SAP/R3 en una y otros software para la planificación del mantenimiento, compras y producción, alimentados con proyecciones de las ventas en la otra gran empresa.

En síntesis, estas tecnologías en las empresas analizadas están íntimamente relacionadas. Una modernización en informática/software requiere el apoyo de equipos/tecnologías duras/ hardware para llevar a cabo eficientemente las operaciones productivas en las empresas abordadas, por tal motivo, el orden dado a esta sección relativa a modernización tecnológica en producción y modernización en informática obedece básicamente a cuestiones de estilo y metodología, dejando claro que independientemente se puede adoptar una modernización tecnológica en cuanto al hardware que trae implícitos determinados

software/memorias, así como adquirir tecnologías blandas/software que requieran tecnologías, equipos o maquinaria para operar de manera adecuada. Lo importante es el reto que asuman las empresas de cambiar y estar a la vanguardia de las nuevas tecnologías de producción a adoptar con la finalidad de hacerse más competitivos en el mercado que liderizan.

A continuación se muestra en el siguiente cuadro las tecnologías duras y blandas utilizadas en las tres empresas objeto de estudio:

Cuadro 1: Tecnologías: Duras/Hardware y Blandas/Software en las Industrias de Pastas Alimenticias

Industrias de Pastas Alimenticias	Empresa A	Empresa B	Empresa C
Tecnologías de Producción (Hardware y Software)			
Tecnologías Duras (Hardware)	<ul style="list-style-type: none"> * PLC * Centros de Mecanizados * Sistemas Automatizados de Manejo de Materiales * Tecnologías de Proceso: <ul style="list-style-type: none"> Empacadoras Mezcladoras Calentadores Compresores de Aire Torres de Enfriamiento 	<ul style="list-style-type: none"> * PLC * Centros de Mecanizados * Sistemas Automatizados de Manejo de Materiales 	<ul style="list-style-type: none"> * Adaptación tecnología existente
Tecnologías Blandas (Software)	<ul style="list-style-type: none"> * Internet / Intranet * Planeación y Control de la Producción 	<ul style="list-style-type: none"> * Internet / Intranet * SAP R/3 	<ul style="list-style-type: none"> * Internet * Windows / Excel

4.- Tecnologías duras y blandas adoptadas: proceso productivo-áreas funcionales

Es evidente que en las dos grandes empresas analizadas se ha modernizado tecnológicamente la producción, sin embargo, este avance que le ha sido de gran

utilidad no se refleja solamente en planta, el área administrativa también se ha beneficiado, esto producto del enfoque holístico en la empresa. Por ejemplo, en una de las grandes empresas se ha integrado muy bien la tecnología de procesos con su sistema de producción y el SAP R/3, permitiendo que se tenga un dominio completo a nivel informativo por parte de las gerencias de producción, finanzas y mercadeo, básicamente.

El área operativa recibe apoyo de producción para el levantamiento de información constante que se genera en planta, por ejemplo, con respecto a la administración de los inventarios, no sólo producción los tiene en conocimiento y los maneja sino que el área de finanzas en conjunto con producción deciden sobre su adquisición, mantenimiento y control. Este es un ítem estrictamente interesante e inherente a estas dos gerencias, ya que al no trabajar de forma integrada finanzas pudiera decidir sencillamente comprar grandes toneladas de trigo canadiense para aprovechar la política de compra del estado venezolano (dólares preferenciales para la compra de materia prima del sector agroalimentario). Sin embargo, al integrarse los sistemas de producción con los de finanzas, se toman decisiones acordes.

Aunque es cierto que desean aprovechar al máximo las políticas de compra de materia prima que ofrece el estado, no olvidan el estudio de la frecuencia productiva y su respectiva distribución, perfectamente esta información es arrojada por el sistema de información utilizado en planta, el cual controla muy bien las cantidades de materia prima por línea de producción a través de una receta computarizada. La obtención de este tipo de información es constante y le indica a finanzas las estadísticas de consumo que les permita determinar la emisión de la orden de compra en periodos específicos bien sea a Canadá o en su defecto México.

Por otra parte, viendo el proceso productivo desde el punto de vista de la calidad esperada, se observa que los cambios tecnológicos en dicho proceso los ha beneficiado en gran manera, por ejemplo: la calidad de la pasta es determinada por el proceso de pre-secado, secado y enfriado; en el PLC está registrada la

receta para la fabricación de este tipo de producto, la cual incluye la humedad de la masa, el número de horas de secado, la forma de secarla (colgada o en bandejas), la temperatura máxima y mínima y su corte (antes o después de estar seca). Si el PLC le indica al operador que la humedad está fuera de los parámetros, entonces el controlador debe emitir inmediatamente esta información al ingeniero de planta para hacer los cambios respectivos. De igual manera, si la temperatura es baja, el PLC indicará que debe aumentarse a tantos grados por lo cual se tomará la decisión de abrir aún más las llaves que transporta agua caliente a la línea. De ésta forma se obtiene una pasta de calidad que el cliente generalmente no distingue porque las ve a todas iguales, sin embargo, el simple hecho de que la pasta tenga ciertos orificios o burbujas indica que su proceso de secado no fue el mejor, lo cual hace que la pasta al estar en el plato no sea la mejor ni en contextura y sabor, incluso olor.

De este comentario y ejemplo se percibe que se registran las operaciones a través del PLC como información para la planta, las cuales a su vez son transmitidas al área administrativa a través del SAP/R3, en forma de reportes electrónicos que miden el desempeño de la planta y la optimización de los recursos; además, estos justifican cualquier cambio en la producción.

Por otro lado, se han presentado casos aunque muy esporádicos que la producción de una línea se ha perdido porque ha fallado la energía eléctrica y la fuente de alimentación interna no ha sido suficiente para dar feliz término a la línea de producción, sobre todo por la etapa del secado; cuando esto ha sucedido, en vez de enviar al mercado la pasta denominada “premium” pero con burbujas o pequeños orificios, prefieren reutilizar esta materia prima que había entrado en proceso para producir otra categoría de pasta (intermedio o popular).

Por otra parte, los cambios tecnológicos en el área administrativa han incidido positivamente en el proceso de fabricación, descritos de la siguiente manera:

Para el caso de la gerencia administrativa de las dos empresas grandes, decidieron conectarse con el resto de la organización a través de la Intranet para

resolver de manera interna y efectiva el problema de las comunicaciones dentro de la empresa, esto ha sido de gran beneficio sobre todo en la comunicaciones fluidas entre las áreas administrativa y la de producción.

A través del SAP/R3, producción está informado de las actividades que se ejecutan fuera de la planta, así la información para ellos no sólo se limita a la que se produce en planta, de esta manera las decisiones gerenciales también son asistidas y con un peso equilibrado tanto del área productiva como de la administrativa.

Conclusiones

Esta investigación ha permitido estudiar la competitividad, determinando la modernización tecnológica e informática en las industrias de pastas alimenticias, destacándose lo siguiente:

- La modernización tecnológica en producción, al igual que la modernización en informática, requieren de grandes inversiones.
- Las tecnologías y equipos especializados adoptados por las empresas para modernizar los procesos de trabajo consisten en: empaquetadoras, mezcladoras, calentadores, compresores de aire, torres de enfriamiento, etc. realizan con mayor eficiencia el trabajo que anteriormente era desarrollado por el hombre. Esto garantiza a la empresa elevados niveles de productividad y la generación de ventajas competitivas superiores a las de la competencia; sin embargo, la modernización tecnológica e informática incide directamente en el empleo, las nuevas tecnologías (software) reemplazan la mano de obra o reducen esfuerzo físico y mental realizado por los seres humanos.
- La empresa pequeña analizada opera con tecnologías de producción poco competitivas; y cuando crece la demanda, el mismo personal intenta adaptar las máquinas (muchas veces sin la preparación requerida para ello) con la finalidad de incrementar la capacidad de producción; sin embargo esta situación no resuelve el problema, sino que trata de atenuar la situación.

- En cuanto a las tecnologías blandas relativa a la modernización informática, en las grandes empresas han modernizado sus programas o software, utilizando sistemas para la planificación del mantenimiento, compras y producción, la cual se realiza con base a proyecciones de las ventas; utilizan también sistemas de nómina Winstar para el personal obrero y otros como el SAP/R3 para un manejo integrado corporativo; mientras que la empresa pequeña trabaja solo bajo un ambiente Windows utilizando el programa Excel, en el cual vacían la información necesaria para obtener información relativa a la producción, mantenimiento, nómina, entre otras. Este programa resulta adecuado al volumen de operaciones de la empresa.

Bibliografía

- CHASE, Richard; Aquilano, Nicolas y Jacobs, Robert (2000). **Administración de Producción y operaciones**. McGraww-Hill Interamericana, S.A. Octava Edición. Colombia.
- DAVIS, Marck M. ; Aquilano Nicholas J. y Chese, Richard B. (2001) **Fundamentos de Dirección de Operaciones**. Tercera Edición. McGraw-Hill. España.
- GAMBOA Cáceres Teresa, Arellano Rodríguez Madelein y Nava Vásquez, Yuneska. (2003) **Estrategias de modernización empresarial: Procesos, productos y fuerza de trabajo**. Revista Venezolana de Gerencia. Año 8 No. 24. Universidad del Zulia. Páginas 592-606. Maracaibo, Venezuela.
- GARCIA C, Juan (2001) **Contabilidad de Costos**. Segunda Edición. Mc Graw-Hill, México, Pág. 329 págs.
- KRAJEWSKI Lee J. y Ritzman, Larry P. (2000) **Administración de Operaciones. Estrategia y Análisis**. Quinta Edición. México.
- LAUDON, Kenneth y Laudon Jane P. (1996). **Administración de los Sistemas de Información. Organización y Tecnología**. Tercera Edición. Prentice may Hispanoamericana, S.A. México.
- NOORI, Hamid y Radford, Russell (1997) **Administración de Operaciones y Producción: Calidad Total y respuesta sensible rápida**. Editorial McGraw-Hill. Santafé de Bogotá, Colombia.

- O'BRIEN, James (2001) **Sistemas de Información Gerencial**. Cuarta Edición, Editorial Mc Graw-Hill. Colombia.
- OZ, Effy (2001) **Administración de Sistemas de Información** Segunda Edición. Editorial Thompson Learning. México
- POLAR (2002; Abril-Junio), Alimentos, Innovaciones y más. Año 2, No. 3. **Un Generador de reportes avanzado**. Unidad Estratégica de Negocios de Alimentos.
- PORTER, Michael (1999) **Ser competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones**. Deusto. España.
- SORGE Arndt (1993) **La tecnología de producción en Europa: contexto social e industrial**. En Dombois, Rainer y Pries, Ludger. Modernización Empresarial: tendencias en América Latina y Europa. Fundación Friedrich Ebert de Colombia (FESCOL). Editorial Nueva Sociedad. Colombia.

Páginas de Internet

- <http://www.docstoc.com/docs/3246627/La-industria-de-Pastas-Alimenticias/>
- <http://www.avepastas.org.ve/Pastas/pasta/html>. Asociación Venezolana de Fabricantes de Pastas (2001) Pasta en Venezuela. Consultado el 12 de Enero de 2005.
- <http://www.monografias.com/trabajos11/tecnol/tecnol.shtml>. CHIN Rosado José Roberto. Consultado el 13 de Julio de 2005.
- <http://www.editorialquark.com.ar>. VALLEJO, Horacio. **Saber Electrónica No. 166. Los controladores Lógicos Programables**. Consultado el 13 de Julio de 2005.

PARTE II:

“PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS ... ALGUNAS CONSIDERACIONES” (NO CONFISCATORIEDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA)

CAPÍTULO 1

Efectos de la aplicación del Impuesto a las Transacciones Financieras a la luz de los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva⁸

⁸ Esta investigación fue evaluada por el Comité arbitral de la Revista Electrónica *Comercium et TRIBUTUM* de la Universidad Rafael Beloso Chacín (URBE), volumen 2, Edición 2, año 2009. Maracaibo-Estado Zulia. Venezuela.

INTRODUCCIÓN

Los Estados requieren de recursos para satisfacer las necesidades públicas, estos recursos constituyen los ingresos públicos, con los cuales cubre no solo los gastos públicos movilizados para atender las necesidades indispensables de la población, sino también aquellos destinados en un momento determinado a reactivar una economía en recesión.

Estos recursos provienen en su mayoría de los tributos u obligación de pago de los ciudadanos de un país determinado de forma obligatoria a la Administración Tributaria de la Nación, entre los cuales se encuentra el impuesto a las transacciones financieras, impuesto a cargo de los usuarios del sistema financiero y entidades que lo conforman, el cual ha sido implantado en algunos países de Latinoamérica como Brasil, Argentina, Colombia, Perú y Venezuela.

No obstante, todo tributo debe cumplir con los principios constitucionales establecidos para limitar al Poder tributario y como garantía de los derechos a los contribuyentes. Ante esta situación surgió entonces la inquietud de analizar el impuesto a las transacciones financieras para indagar sus posibles efectos a la luz de los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

La investigación se enmarcó en el orden científico dentro del área de la Gerencia Tributaria, en la línea de investigación de tributación en el sector público y privado. De acuerdo con su alcance, se ubicó como descriptiva documental. Se utilizaron las estrategias de observación y el análisis documental para el logro del objetivo general y específicos.

En la presente investigación se realiza un análisis del impuesto a las transacciones financieras y su relación con el principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva para considerar los posibles efectos.

BASES TEORICAS

Los fundamentos teóricos de la investigación están conformados por conocimientos existentes sobre el impuesto a las transacciones financieras, sus características, deberes formales, así como los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

Impuesto a las Transacciones Financieras

Inicialmente, se hace necesario considerar el término gravamen, tal como lo exponen autores que han escrito en esta área, entre estos Villegas (1999, p. 72), quien indica que los impuestos o gravámenes: “Son los tributos exigidos por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al

obligado.”

Por su parte, el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF de aquí es un gravamen a cargo de los usuarios del sistema financiero y entidades que lo conforman, grava movimientos financieros en los términos previstos en el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, cuya base imponible está constituida por el importe total de cada débito en cuenta u operación gravada. La alícuota impositiva del impuesto es del 1,5 por ciento. (Parra: 2006 y SENIAT: 2007, Boletín No. 261)

Otra característica del Impuesto a las Transacciones Financieras es que gravó la cancelación de deudas efectuadas sin la mediación del sistema financiero, por el pago u otro medio de extinción, por ejemplo aquellas compañías que pagaran en efectivo algunas de sus obligaciones estaban sujetas al gravamen, teniendo el deber de presentar cada 15 días el monto del impuesto respectivo, de acuerdo con el cronograma de pago de los contribuyentes especiales y enterarlo en una oficina de fondos nacionales, según lo estableció la Providencia Administrativa 0754.

El Impuesto a las Transacciones Financieras se aplica a los sujetos pasivos de este impuesto así como aquellas personas jurídicas vinculadas jurídicamente con contribuyentes especiales por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.

Características del ITF

El Código Orgánico Tributario en el artículo 3 establece los elementos de los tributos, que de acuerdo al numeral 1 indican los elementos constitutivos del tributo, a saber: hecho imponible, alícuota, base imponible, sujetos pasivos y exenciones. Estos se detallarán a continuación.

Hecho Imponible

El Código Orgánico Tributario (COT, 2001), establece en el Artículo 36, el definición del Hecho Imponible al decir que es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Por su parte, el hecho imponible del impuesto a las transacciones financieras aplicado en Venezuela en el año 2007, correspondía según lo establecido en el artículo 3 del Decreto Ley, lo siguiente:

- Los débitos en cuentas bancarias.
- La cesión de cheques, valores.
- La adquisición de cheques de gerencia en efectivo.

- Las operaciones activas efectuadas por bancos y otras instituciones financieras entre ellas mismas, y que tengan plazos no inferiores de dos 02 días hábiles bancarios.
- La transferencia de valores en custodia entre distintos titulares, aún cuando no exista un desembolso a través de una cuenta.
- La cancelación de deudas efectuadas sin mediación del sistema financiero, por el pago u otro medio de extinción.
- Los débitos en cuentas que conformen sistemas de pagos organizados privados, no operados por el Banco Central de Venezuela y distintos del Sistema Nacional de Pagos.
- Los débitos en cuentas para pagos transfronterizos.

Alícuota

La alícuota es una cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global de acuerdo al glosario de términos de tributos internos (SENIAT). El artículo 14 del Decreto de Creación del ITF indica que la alícuota es del 1,5%

Base imponible

La base imponible es la *magnitud* susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto. (Glosario tributos internos, SENIAT)

Sujetos Pasivos

En todo tributo surgen los sujetos pasivos y activos de la obligación tributaria. Al respecto el Código Orgánico Tributario (COT, 2001), en el Artículo 19 establece como sujeto pasivo “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El artículo 4 del Decreto Ley, establecía como sujetos pasivos:

- Las personas jurídicas, por lo pagos que hagan con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras.
- Las entidades económicas sin personalidad jurídica, tales como las

comunidades, las sociedades irregulares o de hecho y los consorcios, por los pagos que hagan a cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras.

- Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica, calificadas como sujeto pasivo especial, por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.
- Las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica, vinculadas jurídicamente con los sujetos pasivos de este impuesto, por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.

Exenciones

Las exenciones para Villegas (2002, p. 366), “neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo”. De esta forma, representan supuestos donde la ley tributaria a pesar de considerar el hecho imponible exime al sujeto pasivo de la totalidad del pago, por razones de política económica o por principios tributarios de generalidad y justicia.

En el caso del Impuesto a las Transacciones Financieras aplicado en el año 2007 se encontraban consagradas en los artículos 8, 9 y 10 del Decreto Ley que lo regulaba, entre las cuales destacaban las personas naturales, la República y entes políticos territoriales, entidades de carácter público, Consejos Comunales, condominios residenciales, primer endoso realizado en cheques, valores, depósitos en custodia y cualquier otro instrumento negociable.

Deberes Formales

Los deberes representan el conjunto de normas y procedimientos de obligatorio cumplimiento por parte de los sujetos pasivos bien sea en calidad de contribuyentes y/o responsables frente a la administración tributaria. (Perozo: 2008).

Para el caso del ITF, los deberes formales establecidos en el Decreto de creación 5.620 son la declaración y registro. El Código Orgánico Tributario (COT, 2001), en su Artículo 147 establece las declaraciones o manifestaciones como “fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben...”. Así, aquellos sujetos que deban declarar y pagar el gravamen a las transacciones financieras, deberán hacerlo conforme a las reglas dictaminados por la Administración Tributaria.

En el Impuesto a las Transacciones Financieras, la declaración y pago según el artículo 17 del Decreto 5.620, los contribuyentes y responsables según el caso deben declarar y pagar diariamente si se trata de bancos u otras instituciones financieras o quincenalmente con forme al calendario de pagos de las retenciones del impuesto al valor agregado para contribuyentes especiales, el impuesto que recae

sobre la cancelación de deudas mediante el pago u otros mecanismos de extinción, sin mediación de bancos u otras instituciones financieras.

El Impuesto a las Transacciones Financieras, también los sujetos cuando realicen la cancelación (compensación, novación y condonación) de deudas sin la intermediación del sistema financiero deben declarar y enterar el tributo correspondiente por la forma dispuesta por la Administración Tributaria a saber la planilla electrónica forma 99020.

Con respecto al registro, según el artículo 22 del Decreto 5.620 del Impuesto a las Transacciones Financieras, el impuesto causado en virtud del presente decreto deberá registrarse como débito en la cuenta bancaria respectiva en el caso de los agentes de percepción que son las instituciones no financieras, y como gastos no deducibles en los sujetos pasivos especiales, según lo refiere el artículo 19 del Decreto.

Tipología del gravamen

Existe una clasificación amplia de los impuestos, sin embargo a continuación se nombran algunas de ellas para determinar de acuerdo a sus características cuál aplica al ITF. Están agrupados en ordinarios y extraordinarios, directos e indirectos, reales y personales, proporcionales o progresivos y regresivos.

La Magistrada Clara Vargas (citada por Silva y Trujillo, 2003), clasifica este impuesto como indirecto en la medida que afecta la manifestación mediata de la capacidad contributiva del sujeto pasivo sin establecer diferenciaciones conforme a la capacidad contributiva individual.

Además, este impuesto es real porque no toma en cuenta la situación particular de cada contribuyente, sino que grava a los sujetos pasivos por las actividades tipificadas como hecho imponible en el decreto de su creación.

Dentro de la clasificación del impuesto como proporcionales o progresivos, se observa que es proporcional porque mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada y tiene una alícuota única del 1,5% de las operaciones enmarcadas como hecho imponible en el Decreto. El ITF también presenta característica de regresividad, por cuanto no extraen recursos del contribuyente en función de su capacidad de pago.

Principio de No Confiscatoriedad

Este corresponde a la segunda categoría operacionalmente medida en la presente investigación. A su vez está asociado con las garantías constitucionales expresadas en la carta magna.

Violación de garantías constitucionales

Las garantías constitucionales son mecanismos a utilizar para hacer efectivos los derechos consagrados por la Constitución. El término garantía significa obligación o responsabilidad. Así, las garantías constitucionales se instituyen en una obligación o responsabilidad del Estado con las personas, para asegurar la vigencia de los derechos.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra el derecho de propiedad, así como las condiciones y limitaciones de la expropiación de bienes, la prohibición de confiscaciones y la prohibición de confiscatoriedad de los tributos.(CRBV: 1999, artículos 115, 116 y 317)

Con respecto a la violación de los mismos, Alfonzo (2004) comenta que ante el ejercicio abusivo del poder tributario por parte del poder nacional o por los Estados o Municipios, se pone de manifiesto los principios constitucionales de la tributación y aún más los derechos constitucionales como lo son fundamentalmente el derecho de propiedad y el derecho del libre ejercicio de la libertad económica de los ciudadanos así como también el principio de no confiscatoriedad.

Doctrina

La doctrina es el conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aún no legisladas. Tiene importancia como fuente mediata del derecho; ya que el prestigio y autoridad de los destacados juristas influyen a menudo sobre la labor del legislador e incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes. Osorio (1986)

Numerosos tributaristas a nivel nacional e internacional han escrito sobre el principio de no confiscatoriedad, a continuación se presentan las opiniones de algunos de ellos sobre esta temática.

El autor español Rodríguez Bereijo citado por Fraga (2006, p.72) define el principio de no confiscatoriedad como “un principio que se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario a la manera de principio estructural de la constitución financiera que trata de garantizar el respeto por parte del sistema fiscal de otros valores y derechos consustanciales a la constitución económica como el derecho a la propiedad privada o a la libertad de empresa y la economía de mercado, tal como se sustenta en los artículos 33 y 38 de la Constitución española”. Como lo plantea el mismo autor constituye una referencia explícita al principio de progresividad y al derecho de propiedad.

El principio de no confiscatoriedad de los tributos es uno de los principios constitucionales de justicia del deber de tributación (García: 2002, p.27). Mientras que Guevara (2004), al referirse al citado principio indica que éste se entiende como una garantía de eficacia del derecho de propiedad, noción que tiene como fundamento los artículos 115 y 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que versan sobre la expropiación de bienes privados y la confiscación de

bienes.

En este sentido, Baute (2005), argumenta que el principio de no confiscatoriedad constituye una restricción a la acción del Estado, que se incluye en la Constitución con la finalidad de restringir la voracidad recaudadora del sistema tributario actual y en consecuencia, evitar la extinción de riqueza o patrimonio del contribuyente por los tributos.

Para puntualizar este principio, Palacios (2009) enuncia lo siguiente de acuerdo a consultas a trabajos de investigación realizados por Neumark, Sainz de Bujanda, Jarach, Villegas, Valdés Costa, entre otros: no pueden establecerse tributos que sobrepasen un límite cuantitativo racional que supongan una detracción sustancial del patrimonio de los contribuyentes, punto a partir del cual se da una infracción al principio de no confiscatoriedad contemplado en el artículo 317 constitucional.

Jurisprudencia

La jurisprudencia es la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción, así pues la jurisprudencia está formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del Poder Judicial sobre una materia determinada. (Osorio: 1986)

En el caso venezolano, la jurisprudencia en materia tributaria es dictada por los Tribunales Contencioso Administrativo, por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y por excelencia por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, cuyas interpretaciones sobre el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás Tribunales de la República según lo previsto en el artículo 335 de la Constitución Nacional.

La constitucionalidad del sistema tributario y la consagración de principios ordenadores de la materia, deben conllevar a la búsqueda de valores entre los mismos, sin crearse contradicción entre el deber de contribuir de los ciudadanos y la labor de recaudación de la Administración Tributaria, por ello, han sido dictadas diferentes jurisprudencias a fin de garantizar el equilibrio requerido para un adecuado funcionamiento del Estado.

Donde el Derecho Tributario debe sentar base en el orden jurídico, al respecto, en Sentencia del 15-2-1966 del Tribunal de apelaciones de Impuesto sobre la Renta, (citado por Octavio, 2000), indica que hace participar a todos los particulares en el costo de las cargas públicas y en las medidas de sus propias capacidades.

En tal sentido, los principios constitucionales son una categoría distinta de los principios generales del Derecho. Ante esta posición, Casanova (citada por Guerrero, 2002), asevera que pueden ser considerados como instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del ordenamiento,

desarrollando una función disciplinaria dentro del Derecho.

Al respecto, Sainz de Bujanda (1993, p. 111), indica: “habrá de considerarse inconstitucional todo tributo que, ... suponga destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor”. En este sentido, el Tribunal Constitucional de España en Sentencia constitucional de 4 de octubre de 1990 (citado por Sainz de Bujanda ,1993), considera que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible, con el pretexto del deber de contribuir.

Continúa la referida sentencia destacando, lo prohibido no es la confiscación, sino que la imposición tenga carácter confiscatorio, sería evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Por su parte, la Corte Suprema de la Nación Argentina, así lo refiere Villegas (1998), en reiterados pronunciamientos, ha expresado que un impuesto es confiscatorio cuando de la prueba rendida surja la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o capital. Adicionalmente, Fraga (2006, p. 66), argumenta “En materia tributaria la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios, no pueden justificarse solo en la privación de la propiedad”.

De allí, Fraga (2006) afirma que los efectos confiscatorios de los tributos se producen como consecuencia de exacciones patrimoniales sin carácter sancionatorio, pero que atentan contra los sujetos pasivos de la imposición, al gravar hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva o al exceder el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad descritas por el legislador como hechos imposables

Dentro de este contexto, la doctrina italiana hace mención al comiso o decomiso, reseñado por Guerrero (2002), el comiso, así como la confiscación se produce sobre al generalidad de los bienes, el término confiscación debería reservarse para los ataques a la propiedad abarcadores de la totalidad del patrimonio sin compensación, el término comiso se utiliza, o debería utilizarse, para los ataques singulares sobre bienes determinados. En este contexto, la confiscatoriedad de un gravamen solo podrá establecerse en función del concepto de capacidad económica, como magnitud contenida dentro de los hechos imposables, y su ocurrencia sería violatorio de las garantías constitucionales del contribuyente ante la potestad tributaria del Estado.

De este modo, la evolución de la jurisprudencia venezolana en cuanto a los tributos confiscatorios, según lo señala Alfonso (2004), puede sistematizarse en tres criterios sostenidos por las sentencias, el primer criterio, constituido por al negativa a la admisión de tributos confiscatorios y la negativa de establecer limitaciones al Poder Tributario; un segundo criterio, constituido por aquellas sentencias que señalan que los tributos no pueden ser arbitrarios o desproporcionados; un tercer criterio, donde han sido declaradas con lugar medidas cautelares innominadas o acciones constitucionales de amparo cautelar.

De allí, si el impuesto tiene incidencia sobre el capital, o parte del mismo en un período determinado, éste sería confiscatorio, y por ende, inconstitucional. En consecuencia, un tributo desigual o discriminatorio es confiscatorio al destruir la propiedad y desconocer el principio de legalidad ante las cargas públicas y capacidad contributiva. Al respecto, en Venezuela este principio es causa y el límite de contribuir no pudiendo exigir algún tributo a quien carezca de riqueza o de medios para producirla.

Así, el principio de capacidad contributiva obliga al legislador establecer normas donde la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con las posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

Considerando lo anteriormente expuesto, conviene citar a Romero-Muci-Muci (2005), cuando asevera el efecto confiscatorio es quizás, uno de los vicios de más difícil limitación en la dinámica de la actuación tributaria de los Poderes Públicos, por cuanto existe la posibilidad de que un tributo, aisladamente concebido, no constituya *per se* un acto confiscatorio. No obstante, la capacidad económica del contribuyente es una sola pudiendo verse afectada por la pluralidad de tributos establecidos en los diferentes niveles del Estado.

Derecho de propiedad

En Derecho, la propiedad es considerado por Morán Martín, Remedios (2002) como el poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, por la que se atribuye a su titular la capacidad de disponer del mismo, sin más limitaciones que las que imponga la ley. Es el derecho real que implica el ejercicio de las facultades jurídicas más amplias que el ordenamiento jurídico concede sobre un bien.

El objeto del derecho de propiedad esta constituido por todos los bienes susceptibles de apropiación. Para que se cumpla tal condición, en general, se requieren tres condiciones: que el bien sea útil, ya que si no lo fuera, carecería de fin la apropiación; que el bien exista en cantidad limitada, y que sea susceptible de ocupación, porque de otro modo no podrá actuarse.

El derecho de propiedad es el más completo que se puede tener sobre una cosa: la cosa se halla sometida a la voluntad, exclusividad y a la acción de su propietario, sin más límites que los que marca la Ley o los provocados por "la concurrencia de varios derechos incompatibles en su ilimitado ejercicio", tal como lo expresa Lasarte, (2002) (limitaciones de carácter extrínseco).

El artículo 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela garantiza el derecho de propiedad al establecer que toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes.

Con relación al derecho de propiedad, la disposición específica que lo regula es el Código Civil venezolano (1982), donde en su artículo 545 menciona que la

propiedad es el derecho de usar, gozar y disponer de una cosa de manera exclusiva con las restricciones y obligaciones establecidas por la ley.

En otro orden de ideas, la relación entre el derecho de propiedad y la tributación, está enmarcada en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que establece que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley, este es el principio cardinal sobre el cual descansa el poder del Estado para crear tributos y a su vez las potestades y competencias para determinarlos y recaudarlos.

De allí que el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria debe respetar este derecho a la vez que persiste el deber de todos los ciudadanos de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido Fraga (1999) menciona que el deber de contribuir es el derecho implícito del derecho a la propiedad pues la posibilidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sólo puede existir en tanto y en cuanto el sujeto pasivo de la imposición sea propietario de bienes con los cuales pueda aportar al fisco a título de contribución.

Naveira citado por Fraga (1999) presenta esta relación y expone que es de dependencia mutua puesto que no hay tributación sin reconocimiento del derecho de propiedad y esto se desprende de la definición de tributación, la cual es considerada como detracción de riqueza de mano de los particulares hacia manos estatales.

En contraste con Naveira Spisso (1991) citado por Fraga (1999) el derecho de propiedad no ampara a nadie para no contribuir en la proporción que constitucionalmente le corresponda.

Con respecto a esta relación por Ferreiro Lapatza citado por García (2002) resume el equilibrio entre el derecho de propiedad y el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado al señalar que la propiedad necesita estar expresamente protegida por la propia constitución de otro derecho también reconocido por ello: el derecho del Estado a exigir a los contribuyentes el pago de los tributos. Y concluye su argumento asegurando que la constitución protege la propiedad privada en el mismo plano constitucional, impidiendo que los tributos tengan alcance confiscatorio.

Principio Capacidad Económica o Contributiva

Este principio tiene su base legal en Venezuela en el artículo 316 de su Carga Magna. A criterio de Ramírez, Baute y Planchart (2000, p.18), el Principio de capacidad económica consiste en la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida con base en la cual aporta la contribución debida al Estado.

Existen autores como Fraga, Octavio y Pérez, entre otros, un uso indistinto para

referirse a este principio, pues en su definición emplean los términos capacidad económica o capacidad contributiva. No obstante, el nombre del mismo de acuerdo a lo que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 316 es capacidad económica, "...el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente..."

En relación al uso de la expresión correcta, capacidad económica o capacidad contributiva, Fraga (2006) menciona que existe una coincidencia en cuanto a que la carga impositiva debe recaer sobre cada quien de acuerdo con su capacidad. La capacidad económica es un concepto jurídico indeterminado que utiliza el contribuyente para referirse a la posibilidad de las personas de pagar tributos. Algunos diferencian la capacidad económica de la contributiva y señalan que puede existir la primera sin que se tenga la segunda, pero nunca lo contrario.

De allí que con la capacidad económica la persona puede atender sus necesidades y compromisos económicos; mientras que con la capacidad contributiva además de poseer la primera tiene la posibilidad de soportar el pago de tributos.

Un ejemplo para entender la diferencia entre la capacidad económica y la contributiva es la diferencia entre la utilidad financiera de una empresa y la renta neta gravable, esta última suele ser superior a la primera después de la conciliación que exige la Ley del Impuesto sobre la Renta (2007) de los gastos no deducibles, puesto que la empresa incurre en gastos para generar la renta y obtiene una utilidad (capacidad económica) la cual se ve mermada por gastos que no son deducibles como el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

La capacidad económica es individual y única para cada sujeto tal como lo plantea Palacios (2009), por lo que los supuestos que integran el hecho imponible deben ser valorados atendiendo al conjunto de principios que junto al de capacidad contributiva forman los principios de justicia del sistema tributario a saber progresividad y no confiscatoriedad.

Por otra parte, la capacidad contributiva es un principio que sirve de adecuada matización frente al postulado de la generalidad e igualdad tributaria puesto que si bien es cierto que todos los ciudadanos están obligados a contribuir con el sostenimiento del gasto público (art. 133 de la CRBV), también debe tenerse en cuenta que cada uno lo hará de acuerdo con sus posibilidades económicas pudiendo incluso presentarse el caso de que ciertas categorías de sujetos queden relevados de ese deber de contribuir en virtud de que no alcanzan ciertas condiciones mínimas frente a las cuales el Estado exige el pago de tributos sin que se produjese una situación insostenible para estos individuos.

Como se puede apreciar, la capacidad contributiva funciona como elemento objetivo y al mismo tiempo como límite para el ejercicio de poder de imposición, según lo prevé el artículo 316 constitucional.

Por su parte, Sainz (citado por Villegas 1992, p. 198), expresa sobre este principio lo siguiente: "La capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la

titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto". Este principio trae consigo la equidad en el repartimiento de la carga tributaria, en efecto, los sujetos que obtengan mayores ingresos, mayor será su contribución con el Estado.

En este sentido, Arocha (2003, p.49), define este principio como una garantía que posee el contribuyente para evitar que se grave sin identificar la capacidad económica, en búsqueda de la justa distribución de las cargas tributarias como base fundamental para el cumplimiento de otros principios constitucionales como: el de igualdad, generalidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

En tal sentido, la capacidad económica representa la medida, razón o proporción de cada tributación individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. En adición, Génova (1984) citado por Palacios y Korodoy (2008) expresa la capacidad económica como individual y única para cada sujeto, por lo que los supuestos que integran el hecho imponible deben ser valorados a los fines de determinar esta capacidad relativa, que para esta investigación son los referidos al ITF, los cuales ya han sido citados arriba como parte de las características de este impuesto.

El consenso con respecto a este principio a nivel del Derecho Comparado se basa en las siguientes premisas, de acuerdo a consultas hechas por Palacios (2009) de trabajos de investigación que apoyan el concepto de capacidad contributiva realizadas por Neumark, Sainz de Bujanda, Jarach, Villegas, Valdés Costa, entre otros:

Primero, si bien todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, cada uno debe hacerlo de acuerdo con sus aptitudes económicas debiendo siempre el legislador dejar un margen (mínimo exento, por debajo del cual no pueda exigirse el pago de tributos a los ciudadanos). En segundo lugar aquellos ciudadanos que posean mayores medios económicos deberán tener una mayor participación en el sostenimiento de las cargas públicas. Tercero el legislador no puede escoger hechos generadores o bases imponibles que no reflejen directa o indirectamente indicios de capacidad económica.

A su vez, con motivo del proceso constituyente y dentro de la propuesta sobre el sistema tributario, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (citado por Fraga, 1999), indica este principio con doble propósito, el primer es legitimar la distribución del gastos público y el segundo limitar al ejercicio de la potestad tributaria constituyendo el mandato moral, jurídico y político constitucional de los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos, convirtiéndose a su vez en garantía individual permitiendo alcanzar un equilibrio de justicia social en la distribución de las cargas públicas.

Con respecto a ello, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha coincidido recientemente en esta concepción dual del principio de derecho de sostenimiento a las cargas públicas de acuerdo a la capacidad económica, y en

este sentido la Sala expresa en parte lo siguiente: "... tal capacidad se manifiesta a través de los índices o presupuestos reveladores de enriquecimientos idóneos para concurrir a los referidos gastos, siendo uno de los principales la obtención de rentas que resulten gravables de acuerdo a la respectiva normativa legal"

En atención a esto, se presenta el caso sustentado en la Sentencia No. 260 del 28 de Febrero de 2008 de Master Circuito, C.A. versus SENIAT contra las Providencias Administrativas números SNAT/2002/1.419 y SNAT/2002/1.455, emitidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, respectivamente (publicadas en Gacetas Oficiales números 37.573 y 37.585, de fechas 19 de noviembre y 05 de diciembre de 2002, también respectivamente), mediante las cuales "*se designan a los contribuyentes especiales como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado*".

Señala el apoderado de la sociedad mercantil recurrente que las referidas providencias administrativas vulneran sus derechos constitucionales. Concretamente, expresa que los actos administrativos impugnados violan su derecho a la propiedad, pues fijan y ordenan el enteramiento al Fisco de cantidades que posiblemente no se correspondan al final del período, con el monto del impuesto a ser enterado. Explica que en este caso, se habrá producido una detracción del derecho de propiedad al adelantar un impuesto indebido o no causado, a lo que se suma la situación gravosa que se presenta por la lentitud de la Administración Tributaria frente a los trámites de reintegro o pago de lo indebido.

Sostiene que por efecto de la aplicación de los actos recurridos se vulnera el principio de capacidad contributiva establecida en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, en consecuencia el derecho de propiedad de su representada, toda vez que asegura que "*la retención a la que obligan las Providencias Administrativas están divorciadas del principio constitucional de capacidad contributiva, ya que constituye una detracción anticipada del impuesto, ajena completamente a la realidad del contribuyente y determinada en forma presuntiva.*" (sic)

Por lo expuesto, solicita la suspensión de los efectos de las providencias números SNAT/2002/1.419 y SNAT/2002/1.455, de fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, respectivamente; y que se impida a los proveedores de bienes y servicios que mantienen relaciones comerciales con su representada, (los cuales hayan sido igualmente calificados como contribuyentes especiales y funjan como agentes de retención de conformidad con las providencias impugnadas), que le retengan anticipadamente el monto generado por concepto de impuesto al valor agregado, con ocasión de las relaciones comerciales entre ellos y Master Circuito, C.A.

Además, señala el apoderado que con los actos administrativos de fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, se violentan los preceptos constitucionales que consagran el principio de legalidad en materia tributaria, el derecho de propiedad, la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad del tributo y el derecho a la libertad económica, en detrimento de su

representada.

Respecto de la presunta violación del principio de legalidad tributaria en la cual, a su decir, incurren las providencias impugnadas, señala que ésta se produce por cuanto dichos actos administrativos regulan aspectos del tributo sometidos a la reserva legal, al introducir modificaciones que inciden sobre la base imponible y otros elementos esenciales del tributo. Explica que esto se hace patente por vía de una determinación que parte de la presunción de que las empresas sólo generan créditos fiscales derivados de costos y gastos, de un 25% de sus operaciones de venta gravables; y que la obligación tributaria para cada período mensual, asciende al 75% y, en algunos casos, al 100% de los débitos fiscales. Lo anterior perjudica a su representada al obligarla a pagar un impuesto indebido o no causado, y a realizar el consiguiente trámite de los reintegros ante la Administración Tributaria.

En respuesta, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia advierte que la retención que se ordena efectuar a los contribuyentes especiales en nada incide sobre su capacidad contributiva, toda vez que en el procedimiento establecido en las providencias referidas para llevar a cabo dicha retención, los contribuyentes especiales sólo participan con el carácter de agentes de retención, encargados de detraer el importe tributario respecto de las operaciones comerciales que realicen con los contribuyentes ordinarios del señalado impuesto; así, los mismos sólo ostentan la condición de responsables de pago en calidad de agentes de retención, que si bien son sujetos pasivos de la obligación tributaria, no ostentan la condición de contribuyentes sobre los cuales se verifica el hecho generador del señalado impuesto. En consecuencia, estima la Sala que la alegada violación constitucional no se materializa en el caso de autos.

Así, la denuncia en análisis, en los términos en los cuales ha sido planteada por la accionante, no puede ser analizada en su acepción genérica; por el contrario, se impone su estudio en estrecha relación con las potestades tributarias del Estado y sus límites materiales: la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad del tributo, las cuales son garantías del contribuyente ante el poder impositivo de éste.

En este sentido, capacidad contributiva, no confiscatoriedad del tributo, derecho de propiedad y libertad económica están íntimamente vinculados entre sí, al punto de que pudiera operar una suerte de interdependencia en la vigencia de los preceptos constitucionales antes mencionados, en los términos en los cuales han sido planteados por la accionante. De allí que no sólo sea necesario determinar el carácter confiscatorio del tributo, sino también la vulneración de su derecho de propiedad y libre disponibilidad de los montos retenidos.

Del análisis de los autos y de los argumentos expuestos a lo largo de la presente decisión, constata la Sala que la presunta agraviada no expuso de manera clara en qué forma le fue conculcado el derecho a la libertad económica; por tanto, habiéndose declarado improcedentes las protecciones constitucionales solicitadas anteriormente y no existiendo en autos elementos de convicción que induzcan a esta instancia a presumir la existencia de una violación actual o inminente del derecho en referencia, resulta imperioso para esta Sala Político-Administrativa, actuando en sede

constitucional, declarar improcedente la protección cautelar solicitada.

En atención a las consideraciones presentadas desde el punto de vista teórico y las observadas en el caso, el principio de capacidad económica es autónomo involucrando la igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y progresividad. No obstante, presenta mayor relación con el principio de no confiscatoriedad, tal como lo indica Octavio (2005, p. 40), cuando asevera que “ambos surgen de la necesidad de calificar un tributo de excesivo para tacharlo de inconstitucional”.

A pesar de la existencia y reconocimiento de los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, tanto a nivel constitucional como doctrinario y jurisprudencial, en la actualidad existen en Venezuela varias situaciones en las que pudiera entenderse como una violación directa de los citados principios como por ejemplo la obligatoriedad del pago de retenciones del impuesto al valor agregado ya que estas constituyen una reserva de una suma de dinero atribuidas como impuesto o crédito, debida originalmente a un beneficiario pero represada por razones fiscales por el pagador, el pago de impuestos municipales los cuales son gravados en proporción a los ingresos brutos sin considerar los costos y gastos asociados a la producción de la renta.

Finalmente, con respecto al tributo que nos ocupa, es necesario discutir, si una transacción financiera, o cualesquier otra de las actividades que, definidas como hecho imponible, como un débito en cuenta, la compra de un cheque de gerencia o incluso el pago de deudas sin intermediación del sistema financiero, constituyen o no una manifestación de renta. Además, cabe preguntarse si el impuesto a las transacciones financieras considera la capacidad económica del contribuyente, por cuanto contiene una prohibición expresa de no permitir la deducibilidad de este impuesto para efectos de la determinación del enriquecimiento neto gravable en materia de Impuesto sobre la Renta (ISLR), aún cuando se trata de un impuesto pagado, un gasto de cumplimiento obligatorio para obtener la renta.

Impuesto a las Transacciones Financieras y los Principios de no confiscatoriedad y Capacidad Contributiva

Se busca examinar el ITF, a la luz de los principios constitucionales de no confiscatoriedad y capacidad contributiva y esta relación se establece con la exposición de premisas tales como: progresividad, equidad y afectación del patrimonio. A continuación, se abordarán cada una de ellas.

Progresividad

Garay (2000, p.130), en comentarios realizados al artículo 316 de la Constitución de Venezuela de 1999, donde se establece este principio, al decir “que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de la

progresividad”, el autor especifica que la palabra progresividad se refiere aquí a impuestos como el de renta, donde a mayor renta, mayor porcentaje de impuesto. Esto se basa en que le causa menos sacrificio al rico entregar, digamos, una parte de su renta, que al de pocos ingresos entregar el mismo porcentaje pues tendría que privarse de cosas más necesarias.

Dentro de este contexto, Moya (2006), señala que: “El principio de progresividad, conocido igualmente como el de la proporcionalidad, que exige la fijación de los tributos a los ciudadanos habitantes de un país, sean en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva”. Sobre la base de lo antes planteados, el principio de progresividad tiene su razón de ser en la justa aplicación de las cargas tributarias entre los sujetos pasivos de una economía.

En este orden de ideas, Ruan (1998, p. 11), manifiesta que este principio consiste en: “...que haya una verdadera igualdad de sacrificio, y por esto tiene que haber una correspondencia progresiva entre la capacidad o el patrimonio de los contribuyentes y la dimensión de la carga tributaria”. En el caso del ITF, no busca la progresividad a pesar de ser una de sus premisas según la exposición de motivos del Decreto 5620 puesto que es un impuesto con una tarifa única.

Equidad

La justicia es dar a cada quien lo que se merece de allí que en el ámbito tributario significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones según sus posibilidades (Fraga: 2006).

La Constitución de 1999 de la República de Venezuela, consagra en su artículo 316 lo siguiente: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas...”, dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. En referencia a este principio, el autor Acedo (1993, p. 15), afirma que: “La justa distribución de las cargas... está apareada con la capacidad económica del contribuyente, tanto así que la justa distribución existirá en la medida de que se le preste adecuada atención a la capacidad, pues esta última permite la graduación de la primera.”

Fraga (1999) hace referencia al tributo confiscatorio como una violación al principio de justicia o equidad ya que dicho principio fija un preciso límite al poder tributario, más allá del cual él mismo resulta inequitativo. Esa inequidad surge según el autor: (a) cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad y (b) cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva del contribuyente. El principio de justicia tributaria exige que cada quien soporte la carga tributaria de acuerdo con su capacidad contributiva.

Bajo este principio también se puede considerar la limitación derivada del principio de justicia tributaria tomando en cuenta la capacidad contributiva, la prohibición de confiscatoriedad y la igualdad tributaria. En este sentido señala Rosales (2005) que la Constitución de 1999 contempla tres normas que contienen los

valores más resaltantes del sistema tributario venezolano los cuales limitan el ejercicio de las potestades tributarias por parte de los diferentes niveles y órganos del poder público que están llamados a conducir con el convencimiento de sus virtudes y a encausar con las fuerzas de su autoridad al poder y la sociedad. Estas normas son las contempladas en los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución, a saber:

- Toda persona tiene el derecho de coadyuvar los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley.
- El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustenta en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.
- Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio

De estos postulados constitucionales se distingue la consagración del principio de igualdad tributaria, el cual va de la mano con los principios de consulta a la capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad, todos ellos enmarcados dentro de un fundamental valor de justicia tributaria.

Liquidez

Avellaneda (1996) define la liquidez como el estado de la posición de efectivo de una empresa y la capacidad de cumplir con sus obligaciones cuando venzan. Para Chillida (2005) la liquidez es el estado de los elementos patrimoniales de una economía según el cual pueden realizarse fácilmente, es decir se pueden convertir fácilmente en dinero.

De La Hoz (2006), define la liquidez como la características de los activos según la cual éstos pueden convertirse más o menos fácil en efectivo, esto es en dinero, es decir la capacidad que tiene una compañía para pagar sus obligaciones a corto plazo o a su vencimiento. Esta se puede determinar a través de índices que miden las características de los activos que componen la situación a corto plazo y la calificación de la situación financiera a corto plazo que se muestre en un periodo de tiempo.

Los índices que se aplican para la determinación de las características del activo corriente son: (a) Capital de trabajo neto, (b) solvencia, (c) acido y (d) superácido, éstos serán abordados o detallados a continuación de acuerdo a lo planteado por Avellaneda (1996), Chillida (2005) y De La Hoz (2006).

Este concepto de liquidez pone de relieve que todo tributo, carga o imposición merma el capital de trabajo, pues implica la erogación de efectivo para cumplir con el pago de impuestos, pero el ITF posee una característica particular, por cuanto su

mecanismo de aplicación implica el pago de este impuesto hasta tres veces: primero, al efectuar débitos en cuenta u otras operaciones a través del sistema financiero, luego, con empleo del efectivo en las operaciones de la empresa, éstos pagos efectuados en efectivo, como el reembolso de caja chica, o pago de nómina, deben ser declarados también como hecho imponible, y para completar la espiral, al momento de declarar el ISLR, para la determinación del mismo, pasa por alto lo pagado por el ITF, siendo un gasto tanto ineludible, pues es por mandato de ley, como normal y necesario para producir la renta, y autores como Palacios (2009) apoyan esta tesis.

Afectación del patrimonio

El patrimonio, se refiere a bienes afectos a la actividad empresarial con valor económico, aunque ponerle precio es un problema de difícil solución. También denominado patrimonio neto, está formado por los medios económicos y financieros con los que cuenta una empresa para realizar sus operaciones, el cual se verá aumentado con la obtención de beneficios o aportaciones de accionistas y disminuido si se producen pérdidas o distribución de dividendos.

El patrimonio empresarial suele ser afectado por la realización de gastos no planificados dentro de su estructura, como es el caso de la aplicación de nuevos impuestos por parte del Estado.

Haciendo referencia a los gastos administrativos, Avellaneda (1996) comenta que forman parte de los gastos de operaciones y que son desembolsos que hacen posible llevar a cabo las actividades de la empresa. Adicionalmente, Nickerson (1992), indica que los gastos generales y administrativos son considerados como gastos operativos que no se identifican, con mercancías compradas o producidas, y tampoco con operaciones de venta. No constituyen parte del costo del inventario, se registran como costos del período. Son considerados, a corto plazo, como costos fijos y muchas veces, con el tiempo son regulados por decisiones directivas.

En virtud de lo anteriormente planteado, la gerencia de las empresas evalúan constantemente los gastos administrativos, a fin de que sean adecuados y necesarios para el funcionamiento de la organización, de modo, que dependiendo de las gestiones de control de gastos a nivel administrativo, podrán obtener mayor o menor utilidad o rentabilidad en las operaciones de las empresas con respecto a lo planificado o proyectado.

El pago de un tributo o en consecuencia de una sanción tributaria que pudiera resultar exagerado o desproporcionada (confiscatorio), supone el hecho de efectuar un desembolso representando un sacrificio a un esfuerzo económico, pudiendo ocasionar un desequilibrio patrimonial, afectando el normal desarrollo de sus actividades lucrativas.

En la afectación del patrimonio es necesario considerar el gravamen de hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva, el cual según Fraga

(1999) se da cuando el uso de ficciones y presunciones en las leyes fiscales conduce a que la imposición recaiga sobre hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva. En este caso se produce una detracción patrimonial que es ajena al legítimo ejercicio del poder de imposición y al cumplimiento cabal del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En el caso del impuesto a las transacciones financieras, es difícil aseverar que la ocurrencia de alguna de las actividades que constituyeron hecho imponible del tributo, como los débitos en cuentas bancarias, las cesiones de cheques, la adquisición de cheques de gerencia o la cancelación de deudas sin mediación del sistema financiero por el pago u otro medio de extinción, sean verdaderamente una manifestación de renta por parte del sujeto pasivo, y no mas bien, una ficción legal creada por el legislador con fines meramente recaudatorios, puesto que con estas operaciones no se da un incremento patrimonial o renta, sino que forma parte del conjunto de actividades necesarias para mantener la entidad económica en marcha.

Por otra parte al hablar de la afectación del patrimonio también es necesario abordar la indeducibilidad del impuesto para la determinación del enriquecimiento neto gravable, como lo que prevé el Decreto 5.620 del Impuesto a las Transacciones Financieras, en su artículo 19, De la indeducibilidad del impuesto, dice que “El impuesto previsto en este decreto con rango, valor y fuerza de Ley no será deducible del Impuesto sobre la Renta”.

La ley de ISLR (2007) en el Capítulo III, de las Deducciones y del Enriquecimiento Neto, establece en el artículo 27 que para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que establece el mismo artículo y deben corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento, y, en el numeral 3 establece como gastos deducibles los impuestos pagados por los contribuyentes por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta.

Los tributos constituyen egresos ineludibles para la producción del enriquecimiento, que deben ser reconocidos para determinar el enriquecimiento neto gravable, vienen a ser un elemento de depuración y determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta.

En Venezuela, comenta Carmona (2008) que últimamente se ha convertido en una tendencia legislativa el incluir en leyes creadoras de tributos (impuesto a las transacciones financieras, impuesto de juegos de envite y azar y la Ley de Contribución especial del mercado internacional de Hidrocarburos) la prohibición de deducir lo pagado por concepto de dichos tributos, lo cual a juicio del autor, no sólo supone una colisión contra la norma prevista en el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de ISLR, sino también la posible violación de la garantía constitucional de que el sistema tributario debe atender a la capacidad contributiva.

Asimismo, comenta este autor que al dictarse leyes contentivas de este tipo de normas se distorsiona la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta, atentando contra su mayor cualidad, la de ser un tributo personal, que al tomar en consideración los costos, gastos y condiciones en que se produce la renta llega a una expresión bastante válida y depurada de la capacidad económica para tributar.

CONSIDERACIONES FINALES

Después de haber completado el análisis y discusión de los resultados obtenidos a partir de la recopilación y tratamiento de datos basado en un método de investigación combinado; es decir análisis teórico de la temática abordada y a la vez la recolección de la información producto de la aplicación de una entrevista no estructurada a siete sujetos expertos en el área tributaria, se puede concluir lo siguiente de acuerdo a los objetivos planteados en la presente investigación:

En primer lugar, al identificar las características del gravamen a las transacciones financieras, se evidencian como características principales los elementos constitutivos del impuesto a las Transacciones Financieras a saber hecho imponible, alícuota, base imponible, sujetos pasivos y exenciones.

Entre las características tenemos que es un impuesto extraordinario, real, indirecto y de fácil recaudación tal como lo plantea Campodonico (2004), Villegas (2002) y la Gerencia General de servicios jurídicos del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT: 2009). Además, también lo considera como un impuesto indirecto. También se puede decir que es un impuesto regresivo por cuanto no extraen recursos del contribuyente en función de su capacidad de pago. De allí que todos los sujetos pasivos, independientemente de su nivel de ingreso, pagan la misma cantidad de impuestos, con lo cual este impuesto se torna regresivo, y de la regresividad a la confiscatoriedad sólo hay un paso.

En otro orden de ideas, al identificar los deberes formales, se consideran los establecidos en forma general en el Código Orgánico Tributario (Artículo 145) y en el propio Decreto de creación del gravamen a las transacciones financieras, éstos deberes formales implican el suministro de información, declaración y registros precisos de los débitos en cuenta o cancelación de deudas, según lo contienen los artículos 20 al 22 del decreto de creación del ITF, debiendo ser enterado de forma diaria por los agentes de percepción, como son los bancos, y cada 15 días en el caso de los sujetos pasivos especiales según lo especificado en la Providencia Administrativa No. 0754.

Se concluyó que es un impuesto indirecto, regresivo, y confiscatorio puesto que: 1) no considera la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, 2) no extraen recursos del contribuyente en función de su capacidad de pago, 3) no afecta la renta sino directamente al patrimonio, 4) al no ser deducible del Impuesto sobre la renta, se distorsiona la base de cálculo del enriquecimiento neto gravable.

Los efectos confiscatorios de los tributos se producen como consecuencia de

exacciones patrimoniales sin carácter sancionatorio pero que atentan contra los sujetos pasivos de la imposición, al gravar hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva o al exceder el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad económica descritos por el legislador como hechos imposables.

La no confiscatoriedad supone la existencia de limitaciones cuantitativas y cualitativas al poder tributario y ésta es una labor que podría ser llevada a cabo por el juez en cada caso concreto quien, vista las pruebas que le sean presentadas dentro del proceso, estaría en condiciones de apreciar si se trata de un gravamen proporcional y racional que corresponda a una manifestación de capacidad económica.

Por último, al establecer la relación entre el gravamen a las transacciones financieras y el principio de no confiscatoriedad, en especial referencia al ITF, con respecto a éste, es confiscatorio, afectó la liquidez de los sujetos pasivos durante su vigencia Noviembre 2007 a Junio 2008 por la disminución de los recursos, a saber efectivo en caja o bancos; a la vez que atenta contra la capacidad económica de la empresa y a la larga merma su patrimonio, atacando la fuente de la renta y no la renta misma, pues no grava una manifestación de renta, sino los débitos en las cuentas bancarias y las cancelaciones de deudas efectuadas sin mediación del sistema financiero, por lo que al aumentar la carga tributaria se presenta una disminución de las utilidades y por ende el patrimonio de la empresa.

Además, la relación presentada entre el ITF y el principio de la capacidad contributiva se demuestra al observar que éste es un impuesto proporcional, real, y este tipo de impuestos no toman en cuenta la capacidad contributiva sino que son establecidos en un porcentaje específico y por una actividad o hecho determinado sin considerar las características que pudiese tener el sujeto pasivo de esa actividad.

Y considerando sus efectos a futuro, también puede observarse que es real y regresivo, pues no toma en cuenta la situación económica del sujeto pasivo, invadiendo la esfera de uno de los principales tributos, el Impuesto Sobre la Renta, al no poder deducirlo de los ingresos para obtener la renta neta gravable.

Además, es importante destacar que por los elementos presentados se trata de un impuesto confiscatorio y que corresponde al sujeto pasivo especial el solicitar o no la nulidad del acto administrativo por parte de la administración tributaria donde se excluya esta partida como un gasto normal y necesario para producir la renta siendo un impuesto efectivamente pagado.

También es importante considerar que no se observa un patrón de medición o índice que permita determinar la capacidad contributiva o cuando un tributo o un conjunto de tributos o un conjunto de cargas impositivas.

RECOMENDACIONES

Tomando en consideración el análisis de los resultados obtenidos en la presente investigación y las conclusiones derivadas a partir de los mismos, se puede recomendar lo siguiente:

Mantener la posición de caracterizar el impuesto ITF como indirecto tal como lo establece la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Sistema Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT: 2009) y Silva y Trujillo (2003) quienes comentan que afecta la manifestación mediata de la capacidad contributiva del sujeto pasivo sin establecer diferenciaciones conforme a la capacidad contributiva individual.

Identificando este impuesto como indirecto se evita la confusión generada en el entorno económico tributario como un impuesto directo o indirecto, tomando en consideración que a pesar de no ser deducible legalmente no puede negarse que los sujetos pasivos especiales van a trasladar el costo que representa para ellos este impuesto a los precios de los productos o servicios de acuerdo a lo que se puede desprender de los comentarios de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT.

Además la temporalidad de este impuesto es cuestionable, por lo que es necesario determinar si debe prevalecer la necesidad que tiene el Estado de recaudar fondos sobre el efecto inflacionario que este tipo de impuestos genera en la economía, es cuestionable por el nivel de los precios del petróleo para los años 2007 y 2008 con respecto al sacrificio que significó para los contribuyentes en su flujo de caja y su estructura de costos.

Circunscribir la aplicación de este impuesto al sistema financiero para reducción de costos en los sujetos pasivos especiales al disminuir o reducir las actividades que constituyen el hecho imponible del ITF limitándolas a aquellas que se realicen a través de los bancos como los débitos en cuentas bancarias, lográndose mayor celeridad en la recaudación puesto que a través del sistema financiero se reportan diariamente.

El principio de no confiscatoriedad contemplado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, constituye una restricción a la acción del Estado limitando al sistema tributario y garantizando a su vez al contribuyente, el respeto a la capacidad económica o contributiva y a la propiedad privada, por lo cual tributos de este tipo que a pesar de tener una alícuota relativamente baja del 1,5% al afectar al activo disponible durante su vigencia afecta directamente al patrimonio y por tanto resultan perjudiciales para la economía en general, pues los sujetos pasivos siempre buscarán la recuperación de forma directa o indirecta de lo pagado por dicho tributo contribuyendo al incremento de la inflación.

Limitar a la Ley ISLR la determinación de las partidas deducibles, a los fines de la determinación de la renta neta gravable, para propiciar seguridad jurídica y el funcionamiento armónico del sistema tributario en el país. Proponer la erradicación de todas las ficciones y presunciones contenidas en las leyes tributarias que conducen a que la imposición recaigan sobre hechos que no son manifestaciones de

capacidad contributiva.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Libros:

ACEDO, G. (1993). Límites Cuantitativos de la Imposición en Venezuela. Expresa referencia a los impuestos que lesionan derechos y garantías constitucionales. Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana.

AVELLANEDA, C. (1996). Diccionario bilingüe de términos financieros. Colombia: Editorial McGRAW-HILL.

BREWER-CARIAS, A. (1975). Cambio Político y Reforma del Estado en Venezuela. Madrid, España: Editorial Tecnos.

FRAGA, L. (2006). Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia. Venezuela : Editorial Torino.

LASARTE, C. (2002). Principios de Derecho civil. Tomo cuarto: Propiedad y derechos reales de goce. Madrid: Marcial Pons. ISBN ISBN 84-7248-987-6.

MOYA, E. (2006). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Caracas, Venezuela: Mobil Libros.

OCTAVIO, J. (2000). La realidad económica en el derecho tributario. Colección estudios jurídicos N° 73. Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana.

OSORIO (1986). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.

PARRA, A. (2006). Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Estrategias y Objetivos. Venezuela: Legis Editores, S.A.

ROSALES, W. (2005) Efectos de la Constitución de 1999, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y la Ley Orgánica del poder público Municipal en los límites de la potestad tributaria municipal respecto de las telecomunicaciones. Venezuela: Fondo Editorial A.V.D.T.. Caracas.

RUAN, G. (1998). La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (Fiscalización y Determinación). Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001. Caracas.

SAINZ de BUJANDA, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Décima edición.

VILLEGAS, H. (1999). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (7^{ma} Ed). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Revistas y Boletines:

BAUTE, P. (2005). Estudios acerca de la prohibición constitucional de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 107. Editores.

CARMONA, J. (2008). Comentarios a la Ley de Contribución especial sobre precios extraordinarios del mercado internacional de hidrocarburos . Revista de Derecho Público, No. 114. Abril – Junio 2008. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas.

GUERRERO, F. (2002). El principio de no confiscatoriedad. Maracaibo, Venezuela: Revista de estudios interdisciplinarios TELOS, Universidad Dr. Rafael Beloso Chacín.

OCTAVIO, J. (2005). Principios de Derecho Tributario Venezolano. Revista Derecho Tributario No. 97. Venezuela: Legis Editores.

PALACIOS, L. (2008). Breves consideraciones sobre la procedencia de trasladar el Impuesto a las transacciones Financieras de las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 118. Legis Editores.

PALACIOS, L. (2007). El IVA y el régimen de la zona libre para el fomento de la inversión turística en la Península de Paraguaná, Estado Falcón. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 116. Legis Editores.

PEROZO, M. (2008) Incidencias en la aplicación del procedimiento de verificación de deberes formales en la región zuliana. Caracas: Revista Derecho Tributario No. 117. Venezuela: Legis Editores.

VILLEGAS, J. (1998). Los principios constitucionales tributarios en la Constitución Española de 1978. Venezuela: Revista Tachirensense de Derecho N° 10.

Fuentes Legales:

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial No. 36.860 de fecha 30 de Diciembre de 1999. Caracas.

Asamblea Nacional Constituyente (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2001. Caracas: Ediciones Legis, Versión Comentada y Comparada.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley de Impuesto Sobre La Renta. Gaceta Oficial No. 38.628 Extraordinaria, de fecha

16 de Febrero de 2007. Caracas.

Congreso de la República de Venezuela (1982). Código Civil. Caracas.

Presidencia de la República. (2007, Octubre). Decreto N° 5.620 con Rango, valor y fuerza de la Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica. . Gaceta Oficial N° 5.852 del 26 de Octubre de 2007.

Ministerio del Poder Popular para las Finanzas. SENIAT. (2007). Normas relativas al cumplimiento de los deberes del Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica por las cancelaciones que se hagan sin mediación de instituciones financieras. Providencia Administrativa 0754 del 13/11/2007 según Gaceta Oficial 38.809.

Memorias de Eventos

FRAGA, L. (1999). Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999. Ponencia presentada en: V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Venezuela.

GUEVARA, E. Facultades de la Administración Tributaria y Derechos y Garantías de los Contribuyentes. VII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. Caracas (2004)

PALACIOS, L. y KORODY, J. Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla de Margarita Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho (A.V.D.T.) 2008

Documento en Línea:

CAMPODONICO, H. (2004). ITF: Un nuevo impuesto ronda América Latina. Disponible en: http://www.lainsignia.org/2004/abril/eco_008.htm. Consultado [05/09/2008]

DE LA HOZ, A. (2006). Análisis de los Estados Financieros. Documento base para las Unidades de Estudio I, II, III, IV, V de la cátedra Análisis de los Estados Financieros modalidad a Distancia, Semipresencial ofrecida en la Universidad Rafael Belloso Chacín. Disponible en: http://pregrado.ead.urbe.edu/file.php/69/unidad_I/pdf/AEF_U1_pdf.pdf. Consultado [19/06/2009]

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2009) Deducibilidad del Impuesto a las Transacciones Financieras del Impuesto sobre la Renta. Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve.thm>

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2007) Glosario Tributos Internos. Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve.thm>

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2007). Oficina de divulgación tributaria y aduanera, Año 6, No. 261. Impuesto a las Transacciones Financieras. Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve.thm>

SILVA, R. (2008). Un IVA regresivo para América Latina: Cambiando el esquema tributario, de regresivo e injusto a progresivo y socialmente responsable. Centro de Estudios Latinoamericanos (CESLA) Disponible en: <http://www.cesla.com/analisis/archivos/Premioensayo.pdf>

CAPÍTULO 2

El Gravamen a las Transacciones Financieras y su relación con el principio de no confiscatoriedad⁹

⁹ Trabajo de Investigación que fue arbitrado y aprobado para su presentación en las Jornadas Interdisciplinarias de Investigación, postgrado, educación y transformación en las instituciones de educación superior patrocinadas por la Universidad Rafael Bellosó Chacín (URBE) (Octubre 2009). Maracaibo-Estado Zulia, Venezuela.

INTRODUCCIÓN

Los Estados requieren de recursos para satisfacer las necesidades públicas, estos recursos constituyen los ingresos públicos, con los cuales cubre no solo los gastos públicos movilizados para atender las necesidades indispensables de la población, sino también aquellos destinados en un momento determinado a reactivar una economía en recesión.

Estos recursos provienen en su mayoría de los tributos u obligación de pago de los ciudadanos de un país determinado de forma obligatoria a la Administración Tributaria de la Nación, entre los cuales se encuentra el gravamen a las transacciones financieras, impuesto a cargo de los usuarios del sistema financiero y entidades que lo conforman, el cual ha sido implantado en algunos países de Latinoamérica como Brasil, Argentina, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela.

No obstante, todo tributo debe cumplir con los principios constitucionales establecidos para limitar al Poder tributario y como garantía de los derechos a los contribuyentes. Ante esta situación surgió entonces la inquietud de analizar el gravamen a las transacciones financieras y uno de estos principios como es el de no confiscatoriedad.

La investigación se enmarcó en el orden científico dentro del área de la Gerencia Tributaria, en la línea de investigación de tributación en el sector público y privado. De acuerdo con su alcance, se ubicó como descriptiva documental. Las estrategias utilizadas para el logro del objetivo general y específicos fue la observación y el análisis documental.

En la presente investigación se realiza un análisis del gravamen a las transacciones financieras y su relación con el principio de no confiscatoriedad.

PROBLEMA DE INVESTIGACION

El Estado tiene la obligación de satisfacer las necesidades del colectivo, lo cual lleva a cabo a través de diferentes maneras, entre ellas, la adopción de medidas para la protección de la economía nacional como la prohibición de importación de algunos rubros, o a través de la ejecución del gasto público, que según comenta Moya (2006, p. 69) “son las erogaciones en dinero que ejecuta el Estado en virtud de una ley para cumplir sus fines en beneficio del interés colectivo”.

Por lo que el Estado necesita de recursos económicos y con ello el establecimiento del deber de tributación para los ciudadanos, permitiéndole asegurar el bienestar social y económico de la nación, es decir, cubrir las

necesidades públicas, por lo que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) establece en su artículo 133 que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

En atención a esta consideración, García (2002), señala que el deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos nace de la propia existencia del Estado como colectividad para poder cumplir con las funciones que se le encomiendan.

No obstante, la cuota tributaria correspondiente habrá de exigirse de acuerdo a la capacidad económica de los ciudadanos mediante un sistema tributario justo, dado por los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.. Y es considerada capacidad económica bajo la vigencia de la Constitución Nacional del año 1999 en su artículo 317, y no capacidad contributiva. Sin embargo, estos términos no son sinónimos, puesto que un contribuyente puede tener capacidad económica mas no así capacidad contributiva.

Los Estados han fomentado la Administración Pública definida por Brewer-Carías (1975, p. 347), como: “el instrumento activo por excelencia con que cuenta el Estado y a través de él, la sociedad, para formular y ejecutar sus políticas de desarrollo”. Por consiguiente, la Administración Pública, con el fin de alcanzar sus objetivos, cuenta con la Administración Tributaria, siendo su brazo ejecutor para la recaudación de los tributos nacionales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), éste es un servicio autónomo sin personalidad jurídica con autonomía funcional y financiera adscrito al Ministerio de Hacienda en el momento de su creación, y en la actualidad al Ministerio del Poder Popular para Economía y Finanzas.

El sistema tributario venezolano se encuentra conformado por diferentes impuestos, tasas y contribuciones, siendo el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado los principales instrumentos de recaudación fiscal, más no los únicos. Por otra parte, en Venezuela se han aplicado gravámenes a las transacciones financieras tales como el Impuesto al Débito Bancario (IDB) y el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) que tiene como actividades de su hecho imponible los débitos en cuentas bancarias, la cesión de cheques, la adquisición de cheques de gerencia en efectivo, entre otros, y como punto diferenciador con respecto al IDB, el ITF no grava a las personas naturales, además, el decreto de creación establece quienes son sujetos pasivos, la

obligación de calcular y enterar el impuesto a las transacciones financieras por las operaciones ya descritas e incluso por las cancelaciones de deuda sin la mediación del sistema bancario.

El Gravamen a las Transacciones Financieras es un impuesto que se aplica por corto tiempo, producto de las recesiones económicas o sucesos muy particulares, establecido mediante Decreto N° 5.620 publicado en Gaceta Oficial N° 5.852, de fecha 26 de octubre de 2007, se aplicó con una alícuota de 1,5% sobre las transacciones financieras efectuadas por las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica. Este impuesto, desde su creación se consideró como no deducible del pago del impuesto sobre la renta, tal como lo señala en el artículo 19 del Decreto.

Con respecto a la actividad de recaudación que ejecuta el Estado, los tributos deben cumplir con los principios tributarios de la Constitución entre los cuales se encuentra el principio de la no confiscatoriedad establecido en el artículo 317 de la Carta Magna, el cual establece que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Tomando en cuenta lo anterior, Fraga (2006, p. 61), argumenta que “la confiscatoriedad evoca una acción mediante la cual el Estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad, sin que medie indemnización alguna”. Razón por la cual, la Administración Tributaria protege al ciudadano aplicando principios a cada uno de los tributos existentes en el territorio nacional. Dicho conjunto de tributos, conforman el sistema tributario el cual para Villegas (1999, p. 513), es “el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época”.

Aunque es un impuesto que ya está derogado, el interés en hacer este trabajo de investigación estriba en determinar la relación entre el ITF y el principio de no confiscatoriedad, así como los posibles efectos a futuro se derivan de la aplicación del mismo.

Estos efectos son considerados tomando en cuenta la prescripción. Este concepto se encuentra en la legislación venezolana en el artículo 1952 del Código Civil (1982) al definir la prescripción como un medio de adquirir un derecho o de

liberarse de una obligación por el tiempo y demás condiciones determinadas por la ley. En el caso de la Administración tributaria, la potestad para exigir el cumplimiento de una obligación, según lo establece el artículo 55 del Código Orgánico Tributario (2001), al referirse al derecho de la Administración para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios, éste prescribe a los cuatro años, y dado que el Impuesto a las Transacciones Financieras fue derogado en Junio de 2008, la exigencia del cumplimiento de la obligación tributaria seguirá vigente hasta el año 2012.

Ahora bien, este impuesto tenía como finalidad propulsar los cambios trascendentales en el ordenamiento jurídico de la República y la construcción de una sociedad justa, a los fines de aportar más progresividad y equidad al sistema tributario, tal como se expresa en la exposición de motivos del decreto del Impuesto a las Transacciones Financieras. Ahora bien, estas premisas del legislador de progresividad y equidad para la conformación de una sociedad justa ¿podiera decirse que se lograron con la aplicación de Impuesto a las Transacciones Financieras?, o por el contrario ¿es confiscatorio?, ¿afectó el patrimonio?

Con base a lo expuesto en el planteamiento del problema, se consideró necesario la formulación de la siguiente interrogante: ¿Cuál es la relación entre el gravamen a las transacciones financieras y el principio de no confiscatoriedad?

Se le dará respuesta a esta problemática a través de los objetivos de investigación trazados. En términos generales se pretende analizar el gravamen a las transacciones financieras y su relación con el principio de no confiscatoriedad, y para ello se identifican las características y los deberes formales del gravamen a las transacciones financieras, así como la caracterización del principio de no confiscatoriedad, para establecer la relación entre estas dos categorías abordadas.

BASES TEORICAS

Los fundamentos teóricos de la investigación están conformados por conocimientos existentes sobre el gravamen a las transacciones financieras, sus características, deberes formales, así como el principio de no confiscatoriedad.

Gravamen a las Transacciones Financieras

Inicialmente, se hace necesario considerar el término gravamen, tal como lo exponen autores que han escrito en esta área, entre estos Villegas (1999, p. 72), quien indica que los impuestos o gravámenes: “Son los tributos exigidos por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”

Por su parte, el impuesto a las transacciones financieras es un gravamen a cargo de los usuarios del sistema financiero y entidades que lo conforman, grava movimientos financieros en los términos previstos en el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y entidades Económicas sin Personalidad Jurídica, cuya base imponible está constituida por el importe total de cada débito en cuenta u operación gravada. La alícuota impositiva del impuesto es del 1,5 por ciento. (Parra: 2006 y SENIAT: 2007, Boletín No. 261)

Otra característica del Impuesto a las Transacciones Financieras es que gravó la cancelación de deudas efectuadas sin la mediación del sistema financiero, por el pago u otro medio de extinción, por ejemplo aquellas compañías que pagaran en efectivo algunas de sus obligaciones estaban sujetas al gravamen, teniendo el deber de presentar cada 15 días el monto del impuesto respectivo, de acuerdo con el cronograma de pago de los contribuyentes especiales y enterarlo en una oficina de fondos nacionales, según lo estableció la Providencia Administrativa 0754.

El Impuesto a las Transacciones Financieras se aplica a los sujetos pasivos de este impuesto así como aquellas personas jurídicas vinculadas jurídicamente con contribuyentes especiales por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.

Características del ITF

El Código Orgánico Tributario en el artículo 3 establece los elementos de los tributos, que de acuerdo al numeral 1 indican los elementos constitutivos del

tributo, a saber: hecho imponible, alícuota, base imponible, sujetos pasivos y exenciones. Estos se detallarán a continuación.

Hecho Imponible

El Código Orgánico Tributario (COT, 2001), establece en el Artículo 36, el definición del Hecho Imponible al decir que es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Por su parte, el hecho imponible del impuesto a las transacciones financieras aplicado en Venezuela en el año 2007, correspondía según lo establecido en el artículo 3 del Decreto Ley, lo siguiente:

- Los débitos en cuentas bancarias.
- La cesión de cheques, valores.
- La adquisición de cheques de gerencia en efectivo.
- Las operaciones activas efectuadas por bancos y otras instituciones financieras entre ellas mismas, y que tengan plazos no inferiores de dos 02 días hábiles bancarios.
- La transferencia de valores en custodia entre distintos titulares, aún cuando no exista un desembolso a través de una cuenta.
- La cancelación de deudas efectuadas sin mediación del sistema financiero, por el pago u otro medio de extinción.
- Los débitos en cuentas que conformen sistemas de pagos organizados privados, no operados por el Banco Central de Venezuela y distintos del Sistema Nacional de Pagos.
- Los débitos en cuentas para pagos transfronterizos.

Alícuota

La alícuota es una cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global de acuerdo al glosario de términos de tributos internos (SENIAT). El artículo 14 del Decreto de Creación del ITF indica que la alícuota es del 1,5%

Base imponible

La base imponible es la *magnitud* susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto. (Glosario tributos internos, SENIAT)

Sujetos Pasivos

En todo tributo surgen los sujetos pasivos y activos de la obligación tributaria. Al respecto el Código Orgánico Tributario (COT, 2001), en el Artículo 19 establece como sujeto pasivo “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El artículo 4 del Decreto Ley, establecía como sujetos pasivos:

- Las personas jurídicas, por los pagos que hagan con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras.
- Las entidades económicas sin personalidad jurídica, tales como las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho y los consorcios, por los pagos que hagan a cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras.
- Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica, calificadas como sujeto pasivo especial, por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.
- Las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica, vinculadas jurídicamente con los sujetos pasivos de este

impuesto, por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.

Exenciones

Las exenciones para Villegas (2002, p. 366), “neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo”. De esta forma, representan supuestos donde la ley tributaria a pesar de considerar el hecho imponible exime al sujeto pasivo de la totalidad del pago, por razones de política económica o por principios tributarios de generalidad y justicia.

En el caso del Impuesto a las Transacciones Financieras aplicado en el año 2007 se encontraban consagradas en los artículos 8, 9 y 10 del Decreto Ley que lo regulaba, entre las cuales destacaban las personas naturales, la República y entes políticos territoriales, entidades de carácter público, Consejos Comunales, condominios residenciales, primer endoso realizado en cheques, valores, depósitos en custodia y cualquier otro instrumento negociable.

Tipología del gravamen

Existe una clasificación amplia de los impuestos, sin embargo a continuación se nombran algunas de ellas para determinar de acuerdo a sus características cuál aplica al ITF. Están agrupados en ordinarios y extraordinarios, directos e indirectos, reales y personales, proporcionales o progresivos y regresivos.

La Magistrada Clara Vargas (citada por Silva y Trujillo, 2003), clasifica este impuesto como indirecto en la medida que afecta la manifestación mediata de la capacidad contributiva del sujeto pasivo sin establecer diferenciaciones conforme a la capacidad contributiva individual.

Además, este impuesto es real porque no toma en cuenta la situación particular de cada contribuyente, sino que grava a los sujetos pasivos por las actividades tipificadas como hecho imponible en el decreto de su creación.

Dentro de la clasificación del impuesto como proporcionales o progresivos, se observa que es proporcional porque mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada y tiene una alícuota única del 1,5% de las operaciones enmarcadas como hecho imponible en el Decreto. El ITF también presenta característica de regresividad, por cuanto no extraen recursos del contribuyente en función de su capacidad de pago.

Deberes Formales

Los deberes representan el conjunto de normas y procedimientos de obligatorio cumplimiento por parte de los sujetos pasivos bien sea en calidad de contribuyentes y/o responsables frente a la administración tributaria. (Perozo: 2008).

Para el caso del ITF, los deberes formales establecidos en el Decreto de creación 5.620 son la declaración y registro. El Código Orgánico Tributario (COT, 2001), en su Artículo 147 establece las declaraciones o manifestaciones como “fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben...”. Así, aquellos sujetos que deban declarar y pagar el gravamen a las transacciones financieras, deberán hacerlo conforme a las reglas dictaminados por la Administración Tributaria.

En el Impuesto a las Transacciones Financieras, las declaración y pago según el artículo 17 del Decreto 5.620, los contribuyentes y responsables según el caso deben declarar y pagar diariamente si se trata de bancos u otras instituciones financieras o quincenalmente con forme al calendario de pagos de las retenciones del impuesto al valor agregado para contribuyentes especiales, el impuesto que recae sobre la cancelación de deudas mediante el pago u otros mecanismos de extinción, sin mediación de bancos u otras instituciones financieras.

El Impuesto a las Transacciones Financieras, también los sujetos cuando realicen la cancelación (compensación, novación y condonación) de deudas sin la intermediación del sistema financiero deben declarar y enterar el tributo

correspondiente por la forma dispuesta por la Administración Tributaria a saber la planilla electrónica forma 99020.

Con respecto al registro, según el artículo 22 del Decreto 5.620 del Impuesto a las Transacciones Financieras, el impuesto causado en virtud del presente decreto deberá registrarse como débito en la cuenta bancaria respectiva en el caso de los agentes de percepción que son las instituciones no financieras, y como gastos no deducibles en los sujetos pasivos especiales, según lo refiere el artículo 19 del Decreto.

Principio de No Confiscatoriedad

Este corresponde a la segunda categoría operacionalmente medida en la presente investigación. A su vez está asociado con las garantías constitucionales expresadas en la carta magna.

Violación de garantías constitucionales

Las garantías constitucionales son mecanismos a utilizar para hacer efectivos los derechos consagrados por la Constitución. El término garantía significa obligación o responsabilidad. Así, las garantías constitucionales se instituyen en una obligación o responsabilidad del Estado con las personas, para asegurar la vigencia de los derechos.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra el derecho de propiedad, así como las condiciones y limitaciones de la expropiación de bienes, la prohibición de confiscaciones y la prohibición de confiscatoriedad de los tributos.(CNRBV: 1999, artículos 115, 116 y 317)

Con respecto a la violación de los mismos, Alfonso (2004) comenta que ante el ejercicio abusivo del poder tributario por parte del poder nacional o por los Estados o Municipios, se pone de manifiesto los principios constitucionales de la tributación y aún más los derechos constitucionales como lo son fundamentalmente el derecho de propiedad y el derecho del libre ejercicio de la libertad económica de los ciudadanos así como también el principio de no confiscatoriedad.

Doctrina

La doctrina es el conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aún no legisladas. Tiene importancia como fuente mediata del derecho; ya que el prestigio y autoridad de los destacados juristas influyen a menudo sobre la labor del legislador e incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes. Osorio (1986)

Numerosos tributaristas a nivel nacional e internacional han escrito sobre el principio de no confiscatoriedad, a continuación se presentan las opiniones de algunos de ellos sobre esta temática.

El autor español Rodríguez Bereijo citado por Fraga (2006, p.72) define el principio de no confiscatoriedad como “un principio que se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario a la manera de principio estructural de la constitución financiera que trata de garantizar el respeto por parte del sistema fiscal de otros valores y derechos consustanciales a la constitución económica como el derecho a la propiedad privada o a la libertad de empresa y la economía de mercado, tal como se sustenta en los artículos 33 y 38 de la Constitución española”. Como lo plantea el mismo autor constituye una referencia explícita al principio de progresividad y al derecho de propiedad.

El principio de no confiscatoriedad de los tributos es uno de los principios constitucionales de justicia del deber de tributación (García: 2002, p.27). Mientras que Guevara (2004), al referirse al citado principio indica que éste se entiende como una garantía de eficacia del derecho de propiedad, noción que tiene como fundamento los artículos 115 y 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que versan sobre la expropiación de bienes privados y la confiscación de bienes.

En este sentido, Baute (2005), argumenta que el principio de no confiscatoriedad constituye una restricción a la acción del Estado, previniéndose en la Constitución con la finalidad de restringir la voracidad recaudadora de los sistemas tributarios actuales y en consecuencia, evitar la extinción de riqueza o patrimonio del contribuyente por los tributos.

Jurisprudencia

La jurisprudencia es la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción, así pues la jurisprudencia está formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del Poder Judicial sobre una materia determinada. (Osorio: 1986)

En el caso venezolano, la jurisprudencia en materia tributaria es dictada por los Tribunales Contencioso Administrativo, por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y por excelencia por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, cuyas interpretaciones sobre el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás Tribunales de la República según lo previsto en el artículo 335 de la Constitución Nacional.

La constitucionalidad del sistema tributario y la consagración de principios ordenadores de la materia, deben conllevar a la búsqueda de valores entre los mismos, sin crearse contradicción entre el deber de contribuir de los ciudadanos y la labor de recaudación de la Administración Tributaria, por ello, han sido dictadas diferentes jurisprudencias a fin de garantizar el equilibrio requerido para un adecuado funcionamiento del Estado.

Donde el Derecho Tributario debe sentar base en el orden jurídico, al respecto, en Sentencia del 15-2-1966 del Tribunal de apelaciones de Impuesto sobre la Renta, (citado por Octavio, 2000), indica que hace participar a todos los particulares en el costo de las cargas públicas y en las medidas de sus propias capacidades.

En tal sentido, los principios constitucionales son una categoría distinta de los principios generales del Derecho. Ante esta posición, Casanova (citada por Guerrero, 2002), asevera que pueden ser considerados como instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del ordenamiento, desarrollando una función disciplinaria dentro del Derecho.

Al respecto, Sainz de Bujanda (1993, p. 111), indica: “habrá de considerarse inconstitucional todo tributo que, ... suponga destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor”. En este sentido, el Tribunal Constitucional de España en Sentencia constitucional de 4 de octubre de 1990 (citado por Sainz de Bujanda ,1993), considera que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible, con el pretexto del deber de contribuir.

Continúa la referida sentencia destacando, lo prohibido no es la confiscación, sino que la imposición tenga carácter confiscatorio, sería evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Por su parte, la Corte Suprema de la Nación Argentina, así lo refiere Villegas (1998), en reiterados pronunciamientos, ha expresado que un impuesto es confiscatorio cuando de la prueba rendida surja la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o capital. Adicionalmente, Fraga (2006, p. 66), argumenta “En materia tributaria la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios, no pueden justificarse solo en la privación de la propiedad”.

De allí, Fraga (2006) afirma que los efectos confiscatorios de los tributos se producen como consecuencia de exacciones patrimoniales sin carácter sancionatorio, pero que atentan contra los sujetos pasivos de la imposición, al gravar hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva o al exceder el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad descritas por el legislador como hechos imponibles

Dentro de este contexto, la doctrina italiana hace mención al comiso o decomiso, reseñado por Guerrero (2002), el comiso, así como la confiscación se produce sobre al generalidad de los bienes, el término confiscación debería reservarse para los ataques a la propiedad abarcadores de la totalidad del patrimonio sin compensación, el término comiso se utiliza, o debería utilizarse, para los ataques singulares sobre bienes determinados. En este contexto, la confiscatoriedad de un gravamen solo podrá establecerse en función del concepto de capacidad económica, como magnitud contenida dentro de los hechos imponibles, y su ocurrencia sería violatorio de las garantías constitucionales del contribuyente ante la potestad tributaria del Estado.

De este modo, la evolución de la jurisprudencia venezolana en cuanto a los tributos confiscatorios, según lo señala Alfonzo (2004), puede sistematizarse en tres criterios sostenidos por las sentencias, el primer criterio, constituido por la negativa a la admisión de tributos confiscatorios y la negativa de establecer limitaciones al Poder Tributario; un segundo criterio, constituido por aquellas sentencias que señalan que los tributos no pueden ser arbitrarios o desproporcionados; un tercer criterio, donde han sido declaradas con lugar medidas cautelares innominadas o acciones constitucionales de amparo cautelar.

De allí, si el impuesto tiene incidencia sobre el capital, o parte del mismo en un período determinado, éste sería confiscatorio, y por ende, inconstitucional. En consecuencia, un tributo desigual o discriminatorio es confiscatorio al destruir la propiedad y desconocer el principio de legalidad ante las cargas públicas y capacidad contributiva. Al respecto, en Venezuela este principio es causa y el límite de contribuir no pudiendo exigir algún tributo a quien carezca de riqueza o de medios para producirla.

Así, el principio de capacidad contributiva obliga al legislador establecer normas donde la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con las posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

Considerando lo anteriormente expuesto, conviene citar a Romero-Muci-Muci (2005), cuando asevera el efecto confiscatorio es quizás, uno de los vicios de más difícil limitación en la dinámica de la actuación tributaria de los Poderes Públicos, por cuanto existe la posibilidad de que un tributo, aisladamente concebido, no constituya *per se* un acto confiscatorio. No obstante, la capacidad económica del contribuyente es una sola pudiendo verse afectada por la pluralidad de tributos establecidos en los diferentes niveles del Estado.

Derecho de propiedad

En Derecho, la propiedad es considerado por Morán Martín, Remedios (2002) como el poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, por la que se atribuye a su titular la capacidad de disponer del mismo, sin más limitaciones que las que

imponga la ley. Es el derecho real que implica el ejercicio de las facultades jurídicas más amplias que el ordenamiento jurídico concede sobre un bien.

El objeto del derecho de propiedad esta constituido por todos los bienes susceptibles de apropiación. Para que se cumpla tal condición, en general, se requieren tres condiciones: que el bien sea útil, ya que si no lo fuera, carecería de fin la apropiación; que el bien exista en cantidad limitada, y que sea susceptible de ocupación, porque de otro modo no podrá actuarse.

El derecho de propiedad es el más completo que se puede tener sobre una cosa: la cosa se halla sometida a la voluntad, exclusividad y a la acción de su propietario, sin más límites que los que marca la Ley o los provocados por "la concurrencia de varios derechos incompatibles en su ilimitado ejercicio", tal como lo expresa Lasarte, (2002) (limitaciones de carácter extrínseco).

El artículo 115 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela garantiza el derecho de propiedad al establecer que toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes.

Con relación al derecho de propiedad, la disposición específica que lo regula es el Código Civil venezolano, donde en su artículo 545 (1982) menciona que la propiedad es el derecho de usar, gozar y disponer de una cosa de manera exclusiva con las restricciones y obligaciones establecidas por la ley.

En otro orden de ideas, la relación entre el derecho de propiedad y la tributación, está enmarcada en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que establece que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley, este es el principio cardinal sobre el cual descansa el poder del Estado para crear tributos y a su vez las potestades y competencias para determinarlos y recaudarlos.

De allí que el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria debe respetar este derecho a la vez que persiste el deber de todos los ciudadanos de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido fraga (1999) menciona

que el deber de contribuir es el derecho implícito del derecho a la propiedad pues la posibilidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sólo puede existir en tanto y en cuanto el sujeto pasivo de la imposición sea propietario de bienes con los cuales pueda aportar al fisco a título de contribución.

Naveira citado por Fraga (1999) presenta esta relación y expone que es de dependencia mutua puesto que no hay tributación sin reconocimiento del derecho de propiedad y esto se desprende de la definición de tributación, la cual es considerada como detracción de riqueza de mano de los particulares hacia manos estatales.

En contraste con Naveira Spisso (1991) citado por Fraga (1999) el derecho de propiedad no ampara a nadie para no contribuir en la proporción que constitucionalmente le corresponda.

Con respecto a esta relación por Ferreiro Lapatza citado por García (2002) resume el equilibrio entre el derecho de propiedad y el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado al señalar que la propiedad necesita estar expresamente protegida por la propia constitución de otro derecho también reconocido por ello: el derecho del Estado a exigir a los contribuyentes el pago de los tributos. Y concluye su argumento asegurando que la constitución protege la propiedad privada en el mismo plano constitucional, impidiendo que los tributos tengan alcance confiscatorio.

Gravamen a las Transacciones Financieras y Principio de no confiscatoriedad

Se busca examinar el principio constitucional de no confiscatoriedad, a la luz de la jurisprudencia y doctrina nacional e internacional para ver el resultado de otros tributos respecto a los cuales se ha cuestionado si se ha violado o no el principio de no confiscatoriedad, y desde el punto de vista contable a fin de identificar tanto el registro como la clasificación del impuesto y su incidencia en los resultados y el patrimonio de la empresa.

Este principio tiene su base legal en Venezuela en el artículo 316 de su Carga Magna. A criterio de Ramírez, Baute y Planchart (2000, p.18), el Principio de capacidad económica consiste en la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida con base en la cual aporta la contribución debida al Estado.

Existe entre los autores Fraga, Octavio y Pérez, entre otros, un uso indistinto para referirse a este principio, pues en su definición emplean los términos capacidad económica o capacidad contributiva. No obstante, el nombre del mismo de acuerdo a lo que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 316 es capacidad económica, "...el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la económica del o la contribuyente..."

En relación al uso de la expresión correcta, capacidad económica o capacidad contributiva, Fraga (2006) menciona que existe una coincidencia en cuanto a que la carga impositiva debe recaer sobre cada quien de acuerdo con su capacidad. La capacidad económica es un concepto jurídico indeterminado que utiliza el contribuyente para referirse a la posibilidad de las personas de pagar tributos. Algunos diferencian la capacidad económica de la contributiva y señalan que puede existir la primera sin que se tenga la segunda, pero nunca lo contrario.

De allí que con la capacidad económica la persona puede atender sus necesidades y compromisos económicos; mientras que con la capacidad contributiva además de poseer la primera tiene la posibilidad de soportar el pago de tributos.

Un ejemplo para entender la diferencia entre la capacidad económica y la contributiva es la diferencia entre la utilidad financiera de una empresa y la renta neta gravable, esta última suele ser superior a la primera después de la conciliación que exige la Ley del Impuesto sobre la Renta (2007) de los gastos no deducibles, puesto que la empresa incurre en gastos para generar la renta y obtiene una utilidad (capacidad económica) la cual se ve mermada por gastos que no son deducibles como el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

Por su parte, Sainz (citado por Villegas 1992, p. 198), expresa sobre este principio lo siguiente: “La capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto”. Este principio trae consigo la equidad en el repartimiento de la carga tributaria, en efecto, los sujetos que obtengan mayores ingresos, mayor será su contribución con el Estado.

En este sentido, Arocha (2003, p.49), define este principio como una garantía que posee el contribuyente para evitar que se grave sin identificar la capacidad económica, en búsqueda de la justa distribución de las cargas tributarias como base fundamental para el cumplimiento de otros principios constitucionales como: el de igualdad, generalidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

En tal sentido, la capacidad económica representa la medida, razón o proporción de cada tributación individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. En adición, Génova (1984) citado por Palacios y Korodoy (2008) expresa la capacidad económica como individual y única para cada sujeto, por lo que los supuestos que integran el hecho imponible deben ser valorados a los fines de determinar esta capacidad relativa.

A su vez, con motivo del proceso constituyente y dentro de la propuesta sobre el sistema tributario, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (citado por Fraga, 1999), indica este principio con doble propósito, el primer es legitimar la distribución del gastos público y el segundo limitar al ejercicio de la potestad tributaria constituyendo el mandato moral, jurídico y político constitucional de los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos, convirtiéndose a su vez en garantía individual permitiendo alcanzar un equilibrio de justicia social en la distribución de las cargas públicas.

En atención a las consideraciones presentadas, el principio de capacidad económica es autónomo involucrando la igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y progresividad. No obstante, presenta mayor relación con el principio de no confiscatoriedad, tal como lo indica Octavio (2005, p. 40), cuando asevera que “ambos surgen de la necesidad de calificar un tributo de excesivo para tacharlo de inconstitucional”.

Según Palacios y Korody (2008) la capacidad contributiva es la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dado a un sujeto en su situación fiscal en un periodo determinado para aportar su contribución al Estado.

Este principio es relevante para efectos de esta investigación, puesto que como mencionan estos autores, consideran que la indeducibilidad del impuesto a las transacciones financieras que prevé el Decreto 5.620 en su artículo 19 es una violación al principio de la capacidad contributiva.

Progresividad

Garay (2000, p.130), en comentarios realizados al artículo 316 de la Constitución de Venezuela de 1999, donde se establece este principio, al decir “que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad”, el autor especifica que la palabra progresividad se refiere aquí a impuestos como el de renta, donde a mayor renta, mayor porcentaje de impuesto. Esto se basa en que le causa menos sacrificio al rico entregar, digamos, una parte de su renta, que al de pocos ingresos entregar el mismo porcentaje pues tendría que privarse de cosas más necesarias.

Dentro de este contexto, Moya (2006), señala que: “El principio de progresividad, conocido igualmente como el de la proporcionalidad, que exige la fijación de los tributos a los ciudadanos habitantes de un país, sean en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva”. Sobre la base de lo antes planteados, el principio de progresividad tiene su razón de ser en la justa aplicación de las cargas tributarias entre los sujetos pasivos de una economía.

En este orden de ideas, Ruan (1998, p. 11), manifiesta que este principio consiste en: “...que haya una verdadera igualdad de sacrificio, y por esto tiene que haber una correspondencia progresiva entre la capacidad o el patrimonio de los contribuyentes y la dimensión de la carga tributaria”. En el caso del ITF, no busca

la progresividad a pesar de ser una de sus premisas según la exposición de motivos del Decreto 5620 puesto que es un impuesto con una tarifa única.

Equidad

La justicia es dar a cada quien lo que se merece de allí que en el ámbito tributario significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones según sus posibilidades (Fraga: 2006).

La Constitución de 1999 de la República de Venezuela, consagra en su artículo 316 lo siguiente: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas...”, dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. En referencia a este principio, el autor Acedo (1993, p. 15), afirma que: “La justa distribución de las cargas... está apareada con la capacidad económica del contribuyente, tanto así que la justa distribución existirá en la medida de que se le preste adecuada atención a la capacidad, pues esta última permite la graduación de la primera.”

Fraga (1999) hace referencia al tributo confiscatorio como una violación al principio de justicia o equidad ya que dicho principio fija un preciso límite al poder tributario, más allá del cual él mismo resulta inequitativo. Esa inequidad surge según el autor: (a) cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad y (b) cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva del contribuyente. El principio de justicia tributaria exige que cada quien soporte la carga tributaria de acuerdo con su capacidad contributiva.

Bajo este principio también se puede considerar la limitación derivada del principio de justicia tributaria tomando en cuenta la capacidad contributiva, la prohibición de confiscatoriedad y la igualdad tributaria. En este sentido señala Rosales (2005) que la Constitución de 1999 contempla tres normas que contienen los valores más resaltantes del sistema tributario venezolano los cuales limitan el ejercicio de las potestades tributarias por parte de los diferentes niveles y órganos del poder público que están llamados a conducir con el convencimiento de sus virtudes y a encausar con las fuerzas de su autoridad al poder y la sociedad. Estas normas son las contempladas en los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución, a saber:

- Toda persona tiene el derecho de coadyuvar los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley.
- El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustenta en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.
- Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio

De estos postulados constitucionales se distingue la consagración del principio de igualdad tributaria, el cual va de la mano con los principios de consulta a la capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad, todos ellos enmarcados dentro de un fundamental valor de justicia tributaria.

Liquidez

Avellaneda (1996) define la liquidez como el estado de la posición de efectivo de una empresa y la capacidad de cumplir con sus obligaciones cuando vengán. Para Chillida (2005) la liquidez es el estado de los elementos patrimoniales de una economía según el cual pueden realizarse fácilmente, es decir se pueden convertir fácilmente en dinero.

De La Hoz (2006), define la liquidez como la características de los activos según la cual éstos pueden convertirse más o menos fácil en efectivo, esto es en dinero, es decir la capacidad que tiene una compañía para pagar sus obligaciones a corto plazo o a su vencimiento. Esta se puede determinar a través de índices que miden las características de los activos que componen la situación a corto plazo y la calificación de la situación financiera a corto plazo que se muestre en un periodo de tiempo.

Los índices que se aplican para la determinación de las características del activo corriente son: (a) Capital de trabajo neto, (b) solvencia, (c) ácido y (d) superácido,

éstos serán abordados o detallados a continuación de acuerdo a lo planteado por Avellaneda (1996), Chillida (2005) y De La Hoz (2006).

Afectación del patrimonio

El patrimonio, se refiere a bienes afectos a la actividad empresarial con valor económico, aunque ponerle precio es un problema de difícil solución. También denominado patrimonio neto, está formado por los medios económicos y financieros con los que cuenta una empresa para realizar sus operaciones, el cual se verá aumentado con la obtención de beneficios o aportaciones de accionistas y disminuido si se producen pérdidas o distribución de dividendos.

El patrimonio empresarial suele ser afectado por la realización de gastos no planificados dentro de su estructura, como es el caso de la aplicación de nuevos impuestos por parte del Estado.

Haciendo referencia a los gastos administrativos, Avellaneda (1996) comenta que forman parte de los gastos de operaciones y que son desembolsos que hacen posible llevar a cabo las actividades de la empresa. Adicionalmente, Nickerson (1992), indica que los gastos generales y administrativos son considerados como gastos operativos que no se identifican, con mercancías compradas o producidas, y tampoco con operaciones de venta. No constituyen parte del costo del inventario, se registran como costos del período. Son considerados, a corto plazo, como costos fijos y muchas veces, con el tiempo son regulados por decisiones directivas.

En virtud de lo anteriormente planteado, la gerencia de las empresas evalúan constantemente los gastos administrativos, a fin de que sean adecuados y necesarios para el funcionamiento de la organización, de modo, que dependiendo de las gestiones de control de gastos a nivel administrativo, podrán obtener mayor o menor utilidad o rentabilidad en las operaciones de las empresas con respecto a lo planificado o proyectado.

El pago de un tributo o en consecuencia de una sanción tributaria que pudiera resultar exagerado o desproporcionada (confiscatorio), supone el hecho de

efectuar un desembolso representando un sacrificio a un esfuerzo económico, pudiendo ocasionar un desequilibrio patrimonial, afectando el normal desarrollo de sus actividades lucrativas.

En la afectación del patrimonio es necesario considerar el gravamen de hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva, el cual según Fraga (1999) se da cuando el uso de ficciones y presunciones en las leyes fiscales conduce a que la imposición recaiga sobre hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva. En este caso se produce una detracción patrimonial que es ajena al legítimo ejercicio del poder de imposición y al cumplimiento cabal del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En el caso del impuesto a las transacciones financieras, es difícil aseverar que la ocurrencia de alguna de las actividades que constituyeron hecho imponible del tributo, como los débitos en cuentas bancarias, las cesiones de cheques, la adquisición de cheques de gerencia o la cancelación de deudas sin mediación del sistema financiero por el pago u otro medio de extinción, sean verdaderamente una manifestación de renta por parte del sujeto pasivo, y no más bien, una ficción legal creada por el legislador con fines meramente recaudatorios, puesto que con estas operaciones no se da un incremento patrimonial o renta, sino que forma parte del conjunto de actividades necesarias para mantener la entidad económica en marcha.

Por otra parte al hablar de la afectación del patrimonio también es necesario abordar la indeducibilidad del impuesto para la determinación del enriquecimiento neto gravable, como lo que prevé el Decreto 5.620 del Impuesto a las Transacciones Financieras, en su artículo 19, De la indeducibilidad del impuesto, dice que “El impuesto previsto en este decreto con rango, valor y fuerza de Ley no será deducible del Impuesto sobre la Renta”.

La ley de ISLR (2007) en el Capítulo III, de las Deducciones y del Enriquecimiento Neto, establece en el artículo 27 que para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que establece el mismo artículo y deben corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento, y, en el numeral 3 establece como gastos deducibles los impuestos pagados por los

contribuyentes por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta.

Los tributos constituyen egresos ineludibles para la producción del enriquecimiento, que deben ser reconocidos para determinar el enriquecimiento neto gravable, vienen a ser un elemento de depuración y determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta.

En Venezuela, comenta Carmona (2008) que últimamente se ha convertido en una tendencia legislativa el incluir en leyes creadoras de tributos (impuesto a las transacciones financieras, impuesto de juegos de envite y azar y el anteproyecto de ley de impuesto selectivo al consumo) la prohibición de deducir lo pagado por concepto de dichos tributos, lo cual a juicio del autor, no sólo supone una colisión contra la norma prevista en el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de ISLR, sino también la posible violación de la garantía constitucional de que el sistema tributario debe atender a la capacidad contributiva.

Asimismo, comenta este autor que al dictarse leyes contentivas de este tipo de normas se distorsiona la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta, atentando contra su mayor cualidad, la de ser un tributo personal, que al tomar en consideración los costos, gastos y condiciones en que se produce la renta llega a una expresión bastante válida y depurada de la capacidad económica para tributar.

CONSIDERACIONES FINALES

Después de haber completado el análisis y discusión de los resultados obtenidos a partir de la recopilación y tratamiento de datos basado en un método de investigación combinado; es decir análisis teórico de la temática abordada y a la vez la recolección de la información producto de la aplicación de una entrevista no estructurada a siete sujetos expertos en el área tributaria, se puede concluir lo siguiente de acuerdo a los objetivos planteados en la presente investigación:

En primer lugar, con respecto al objetivo enfocado a identificar las características del gravamen a las transacciones financieras, se evidencian como características principales los elementos constitutivos del impuesto a las Transacciones

Financieras a saber hecho imponible, alícuota, base imponible, sujetos pasivos y exenciones.

Entre las características tenemos que es un impuesto extraordinario, real, indirecto y de fácil recaudación tal como lo plantea Campodonico (2004), Villegas (2002) y la Gerencia General de servicios jurídicos del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT: 2009). Además, también lo considera como un impuesto indirecto. También se puede decir que es un impuesto regresivo por cuanto no extraen recursos del contribuyente en función de su capacidad de pago. De allí que todos los sujetos pasivos, independientemente de su nivel de ingreso, pagan la misma cantidad de impuestos, con lo cual este impuesto se torna regresivo, y de la regresividad a la confiscatoriedad sólo hay un paso.

En otro orden de ideas, el segundo objetivo específico estuvo enfocado en identificar los deberes formales son los establecidos en forma general en el Código Orgánico Tributario (Artículo 145) y en el propio Decreto de creación del gravamen a las transacciones financieras, éstos deberes formales implican el suministro de información, declaración y registros precisos de los débitos en cuenta o cancelación de deudas, según lo contienen los artículos 20 al 22 del decreto de creación del ITF, debiendo ser enterado de forma diaria por los agentes de percepción, como son los bancos, y cada 15 días en el caso de los sujetos pasivos especiales según lo especificado en la Providencia Administrativa No. 0754.

El tercer objetivo específico se enfocó en caracterizar el principio de no confiscatoriedad, el cual tiene su presencia explícita en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 en el artículo 317. También se evidencia en las doctrinas y jurisprudencia nacional e internacional, en el límite del derecho de propiedad la principal característica.

Se concluyó que es un impuesto indirecto, regresivo, y confiscatorio puesto que: 1) no considera la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, 2) no extraen recursos del contribuyente en función de su capacidad de pago, 3) no afecta la renta sino directamente al patrimonio, 4) al no ser deducible del Impuesto sobre la renta, se distorsiona la base de cálculo del enriquecimiento neto gravable.

Los efectos confiscatorios de los tributos se producen como consecuencia de exacciones patrimoniales sin carácter sancionatorio pero que atentan contra los sujetos pasivos de la imposición, al gravar hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva o al exceder el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad económica descritos por el legislador como hechos imposables.

La no confiscatoriedad supone la existencia de limitaciones cuantitativas y cualitativas al poder tributario y ésta es una labor que podría ser llevada a cabo por el juez en cada caso concreto quien, vista las pruebas que le sean presentadas dentro del proceso, estaría en condiciones de apreciar si se trata de un gravamen proporcional y racional que corresponda a una manifestación de capacidad económica.

Por último, el cuarto objetivo específico estuvo dirigido a establecer la relación entre el gravamen a las transacciones financieras y el principio de no confiscatoriedad, en especial referencia al ITF, con respecto a éste, es confiscatorio, afectó la liquidez de los sujetos pasivos durante su vigencia Noviembre 2007 a Junio 2008 por la disminución de los recursos, a saber efectivo en caja o bancos; a la vez que atenta contra la capacidad económica de la empresa y a la larga merma su patrimonio, tacando la fuente de la renta y no la renta misma, pues no grava una manifestación de renta, sino los débitos en las cuentas bancarias y las cancelaciones de deudas efectuadas sin mediación del sistema financiero, por lo que al aumentar la carga tributaria se presenta una disminución de las utilidades y por ende el patrimonio de la empresa.

Y considerando sus efectos a futuro, también puede considerarse que es real y regresivo, pues no toma en cuenta la situación económica del sujeto pasivo, invadiendo la esfera de uno de los principales tributos, el Impuesto Sobre la Renta, al no poder deducirlo de los ingresos para obtener la renta neta gravable.

Además, éste impuesto Finalmente, es importante destacar que por los elementos presentados se trata de un impuesto confiscatorio y que corresponde al sujeto pasivo especial el solicitar o no la nulidad del acto administrativo por parte de la administración tributaria donde se excluya esta partida como un gasto normal y necesario para producir la renta siendo un impuesto efectivamente pagado.

Tomando en consideración el análisis de los resultados obtenidos en la presente investigación y las conclusiones derivadas a partir de los mismos, se puede recomendar lo siguiente:

Mantener la posición de caracterizar el impuesto ITF como indirecto tal como lo establece la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Sistema Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT: 2009) y Silva y Trujillo (2003) quienes comentan que afecta la manifestación mediata de la capacidad contributiva del sujeto pasivo sin establecer diferenciaciones conforme a la capacidad contributiva individual.

Identificando este impuesto como indirecto se evita la confusión generada en el entorno económico tributario como un impuesto directo o indirecto, tomando en consideración que a pesar de no ser deducible legalmente no puede negarse que los sujetos pasivos especiales van a trasladar el costo que representa para ellos este impuesto a los precios de los productos o servicios de acuerdo a lo que se puede desprender de los comentarios de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT.

Además la temporalidad de este impuesto es cuestionable, por lo que es necesario determinar si debe prevalecer la necesidad que tiene el Estado de recaudar fondos sobre el efecto inflacionario que este tipo de impuestos genera en la economía, es cuestionable por el nivel de los precios del petróleo para los años 2007 y 2008 con respecto al sacrificio que significó para los contribuyentes en su flujo de caja y su estructura de costos.

El principio de no confiscatoriedad contemplado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, constituye una restricción a la acción del Estado limitando al sistema tributario y garantizando a su vez al contribuyente, el respeto a la capacidad económica y a la propiedad privada, por lo cual tributos de este tipo que a pesar de tener una alícuota relativamente baja del 1,5% al afectar al activo disponible durante su vigencia afecta directamente al patrimonio y por tanto resultan perjudiciales para la economía en general, pues los sujetos pasivos siempre buscarán la recuperación de forma directa o indirecta de lo pagado por dicho tributo contribuyendo al incremento de la inflación.

RECOMENDACIONES

Tomando en consideración el análisis de los resultados obtenidos en la presente investigación y las conclusiones derivadas a partir de los mismos, se puede recomendar lo siguiente:

Circunscribir la aplicación de este impuesto al sistema financiero para reducción de costos en los sujetos pasivos especiales al disminuir o reducir las actividades que constituyen el hecho imponible del ITF limitándolas a aquellas que se realicen a través de los bancos como los débitos en cuentas bancarias, lográndose mayor celeridad en la recaudación puesto que a través del sistema financiero se reportan diariamente.

Limitar a la Ley de Impuesto Sobre La Renta la determinación de las partidas deducibles, a los fines de la determinación de la renta neta gravable, para propiciar seguridad jurídica y el funcionamiento armónico del sistema tributario en el país.

Proponer la erradicación de todas las ficciones y presunciones contenidas en las leyes tributarias que conducen a que la imposición recaiga sobre hechos que no son manifestaciones directas de capacidad contributiva.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Libros:

- ACEDO, G. (1993). Límites Cuantitativos de la Imposición en Venezuela. Expresa referencia a los impuestos que lesionan derechos y garantías constitucionales. Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana.
- AVELLANEDA, C. (1996). Diccionario bilingüe de términos financieros. Colombia: Editorial McGRAW-HILL.
- BREWER-CARIAS, A. (1975). Cambio Político y Reforma del Estado en Venezuela. Madrid, España: Editorial Tecnos.
- FRAGA, L. (2006). Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia. Venezuela : Editorial Torino.
- LASARTE, C. (2002). Principios de Derecho civil. Tomo cuarto: Propiedad y derechos reales de goce. Madrid: Marcial Pons. ISBN ISBN 84-7248-987-6.

MOYA, E. (2006). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Caracas, Venezuela: Mobil Libros.

OCTAVIO, J. (2000). La realidad económica en el derecho tributario. Colección estudios jurídicos N° 73. Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana.

OSORIO (1986). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.

PARRA, A. (2006). Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Estrategias y Objetivos. Venezuela: Legis Editores, S.A.

ROSALES, W. (2005) Efectos de la Constitución de 1999, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y la Ley Orgánica del poder público Municipal en los límites de la potestad tributaria municipal respecto de las telecomunicaciones. Venezuela: Fondo Editorial A.V.D.T.. Caracas.

RUAN, G. (1998). La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (Fiscalización y Determinación). Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001. Caracas.

SAINZ de BUJANDA, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Décima edición.

VILLEGAS, H. (1999). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (7^{ma} Ed). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Revistas y Boletines:

BAUTE, P. (2005). Estudios acerca de la prohibición constitucional de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 107. Editores.

CARMONA, J. (2008). Comentarios a la Ley de Contribución especial sobre precios extraordinarios del mercado internacional de hidrocarburos . Revista de Derecho Público, No. 114. Abril – Junio 2008. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas.

GUERRERO, F. (2002). El principio de no confiscatoriedad. Maracaibo, Venezuela: Revista de estudios interdisciplinarios TELOS, Universidad Dr. Rafael Bellosillo Chacín.

OCTAVIO, J. (2005). Principios de Derecho Tributario Venezolano. Revista Derecho Tributario No. 97. Venezuela: Legis Editores.

PALACIOS, L. (2008). Breves consideraciones sobre la procedencia de trasladar el Impuesto a las transacciones Financieras de las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 118. Legis Editores.

PALACIOS, L. (2007). El IVA y el régimen de la zona libre para el fomento de la inversión turística en la Península de Paraguaná, Estado Falcón. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 116. Legis Editores.

PEROZO, M. (2008) Incidencias en la aplicación del procedimiento de verificación de deberes formales en la región zuliana. Caracas: Revista Derecho Tributario No. 117. Venezuela: Legis Editores.

VILLEGAS, J. (1998). Los principios constitucionales tributarios en la Constitución Española de 1978. Venezuela: Revista Tachirenses de Derecho N° 10.

Fuentes Legales:

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial No. 36.860 de fecha 30 de Diciembre de 1999. Caracas.

Asamblea Nacional Constituyente (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2001. Caracas: Ediciones Legis, Versión Comentada y Comparada.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley de Impuesto Sobre La Renta. Gaceta Oficial No. 38.628 Extraordinaria, de fecha 16 de Febrero de 2007. Caracas.

Congreso de la República de Venezuela (1982). Código Civil. Caracas.

Presidencia de la República. (2007, Octubre). Decreto N° 5.620 con Rango, valor y fuerza de la Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica. . Gaceta Oficial N° 5.852 del 26 de Octubre de 2007.

Ministerio del Poder Popular para las Finanzas. SENIAT. (2007). Normas relativas al cumplimiento de los deberes del Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica por las cancelaciones que se hagan sin mediación de

instituciones financieras. Providencia Administrativa 0754 del 13/11/2007 según Gaceta Oficial 38.809.

Memorias de Eventos

FRAGA, L. (1999). Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999. Ponencia presentada en: V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Venezuela.

GUEVARA, E. Facultades de la Administración Tributaria y Derechos y Garantías de los Contribuyentes. VII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. Caracas (2004)

PALACIOS, L. y KORODY, J. Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla de Margarita Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (A.V.D.T.) 2008

Documento en Línea:

CAMPODONICO, H. (2004). ITF: Un nuevo impuesto ronda América Latina. Disponible en: http://www.lainsignia.org/2004/abril/eco_008.htm. Consultado [05/09/2008]

DE LA HOZ, A. (2006). Análisis de los Estados Financieros. Documento base para las Unidades de Estudio I, II, III, IV, V de la cátedra Análisis de los Estados Financieros modalidad a Distancia, Semipresencial ofrecida en la Universidad Rafael Bellosó Chacín. Disponible en: http://pregrado.ead.urbe.edu/file.php/69/unidad_I/pdf/AEF_U1_pdf.pdf. Consultado [19/06/2009]

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2009) Deducibilidad del Impuesto a las Transacciones Financieras del Impuesto sobre la Renta. Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve.thm>

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2007) Glosario Tributos Internos. Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve.thm>

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2007). Oficina de divulgación tributaria y aduanera,

Año 6, No. 261. Impuesto a las Transacciones Financieras. Disponible en:
<http://www.seniat.gov.ve.thm>

SILVA, R. (2008). Un IVA regresivo para América Latina: Cambiando el esquema tributario, de regresivo e injusto a progresivo y socialmente responsable. Centro de Estudios Latinoamericanos (CESLA) Disponible en:
<http://www.cesla.com/analisis/archivos/Premioensayo.pdf>