

Los “beneficios fiscales” de los emprendimientos en Venezuela

Serviliano Abache Carvajal*
David Mongiovi Testamarck**

RVDM, EE nro. 4, 2025, pp. 133-155

Resumen: El ensayo se enfoca en los beneficios fiscales que otorga el ordenamiento jurídico venezolano a los emprendimientos. En ese sentido, se analiza la noción de *emprendimiento* y “beneficios fiscales” a efectos de entender el marco jurídico aplicable y su alcance. Luego, se analizan las distintas tipologías de beneficios fiscales regulados en Venezuela. Finalmente, analizamos los beneficios fiscales aplicables a los emprendimientos en Venezuela.

Palabras clave: Beneficios fiscales, sistema legal venezolano, innovación, emprendedores, emprendimiento, economía, exenciones, exoneraciones, rebajas.

The “Tax Benefits” of Entrepreneurial Ventures in Venezuela

Abstract: The essay focuses on the tax benefits granted by the Venezuelan legal system to entrepreneurship. In this regard, it analyzes the notion of entrepreneurship and “tax benefits” in order to understand the applicable legal framework and its scope. Also, we analyze the different types of tax benefits available in Venezuela. Finally, we assess the tax benefits available to entrepreneurship in Venezuela.

Keywords: Tax benefits, Venezuelan legal system, innovation, entrepreneurs, entrepreneurship, economy, exemptions, exonerations, reductions.

Autores invitados

* Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención *Honorífica*, Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención *Sobresaliente*, Universidad de Alicante, España. Experto en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela, España. Doctorando en Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, España. Coordinador, Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Fundador-Director del Anuario de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Socio en el Despacho de Abogados Miembro de Baker McKenzie.

** Abogado, Universidad Metropolitana. Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela (tesis pendiente). Diplomados avanzados, Finanzas Corporativas y Derecho de los Hidrocarburos, Universidad Metropolitana. Diplomado avanzado, Derecho Tributario Internacional, Leiden University. Secretario del Consejo Editorial del Anuario de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Asociado Senior en el Despacho de Abogados Miembro de Baker McKenzie.

Los “beneficios fiscales” de los emprendimientos en Venezuela

Serviliano Abache Carvajal*
David Mongiovi Testamarck**

RVDM, EE nro. 4, 2025, pp. 133-155

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN. II. Una aproximación a la noción de emprendimiento. III. ¿En qué consisten los beneficios fiscales? IV. Tipologías de beneficios fiscales. 1. Exención. 2. Exoneración. 3. Consideración común a la exención y exoneración: su vigencia y aplicabilidad. 4. Rebaja o acreditación. V. Beneficios fiscales para los emprendimientos en Venezuela. 1. Registro Nacional de Emprendimientos. 2. Facilidades en el pago de impuestos nacionales. 3. Exoneración de impuestos directos. 4. Beneficios fiscales a nivel estatal y municipal. 5. Régimen municipal tributario simplificado. 6. Exoneración de tasas de inscripción como “entidades de trabajo” y ¿algo más? VI. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

Los emprendimientos han emergido como un vector de cambio en la economía mundial, contribuyendo significativamente tanto a la generación de ingresos como a la creación de empleo. Así lo reporta el *Global Entrepreneurship Monitor*, según el cual “los emprendedores contribuyen al 30% del PIB en algunas economías, lo que subraya su importancia en la generación de ingresos y la creación de empleo”¹.

* Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención *Honorífica*, Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención *Sobresaliente*, Universidad de Alicante, España. Experto en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela, España. Doctorando en Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, España. Coordinador, Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Fundador-Director del Anuario de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Socio en el Despacho de Abogados Miembro de Baker McKenzie.

** Abogado, Universidad Metropolitana. Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela (tesis pendiente). Diplomados avanzados, Finanzas Corporativas y Derecho de los Hidrocarburos, Universidad Metropolitana. Diplomado avanzado, Derecho Tributario Internacional, Leiden University. Secretario del Consejo Editorial del Anuario de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Asociado Senior en el Despacho de Abogados Miembro de Baker McKenzie.

¹ Global Entrepreneurship Monitor (GEM), *Small and Medium Enterprises Finance*. Disponible en: gem-global-report-2020-21-web-1620064317.pdf.

Este crecimiento del emprendimiento no sólo fomenta la competitividad, sino que también promueve la diversificación en las economías locales. Los emprendedores, al introducir nuevos productos y servicios, desafían a los monopolios y contribuyen a una mayor dinámica de mercado. Los emprendimientos son un pilar esencial para la estabilidad económica y el crecimiento sostenible de las naciones, lo que resalta su relevancia en el panorama laboral global².

Los emprendimientos, como es natural, se encuentran sumamente expuestos a entornos empresariales influenciados por políticas gubernamentales y otros factores económicos. Las debilidades del entorno afectan y limitan su crecimiento, allanando el camino para desigualdades en el mercado. Así, los emprendimientos enfrentan desventajas significativas en comparación con las grandes empresas debido a la falta de influencia y recursos para superar las barreras comerciales impuestas por el propio entorno. En general, estos obstáculos o barreras se encuentran representados por incertidumbre económica, infraestructura débil, corrupción, burocracia y dificultades para hacer cumplir los contratos. Las grandes empresas, por su posición de dominio y trayectoria, pueden superar estos desafíos con mayor facilidad que las pequeñas empresas. Es por ello que los emprendimientos necesitan un entorno más equitativo y nivelado para prosperar económicamente, y el Estado debe ser el principal promotor de ello.

En Venezuela se ha venido generando un fenómeno producto de la coexistencia entre la innovación y la adaptación a nuevos ecosistemas (y necesidades) en el contexto económico actual, lo cual ha generado un crecimiento exponencial de nuevos emprendimientos. Es natural que en un entorno (como el venezolano) con mayores necesidades que cubrir, sea caldo de cultivo para emprendimientos. En efecto, emprender implica llevar una idea, por lo general nueva, que aborda necesidades específicas de un determinado sector demográfico. Al existir mayores necesidades es consecuencia lógica que afloren emprendimientos.

Por ello, resulta de suma importancia analizar y entender el marco normativo venezolano con relación a los beneficios fiscales que se encuentran dispuestos para este tipo de iniciativas. El plano ideal es que los emprendimientos gocen de regímenes fiscales especiales (más favorables) que, por un lado, los fomenten y, por el otro, les permitan desarrollarse y consolidarse. Es una realidad que la mayoría de los emprendimientos son muy vulnerables en sus etapas iniciales, dados los especiales retos (económicos, regulatorios, financieros, legales y, precisamente, fiscales, entre

² Cf. MONASTERIO-PÉREZ, Jhonny, RODRÍGUEZ, Aysleen, RODRÍGUEZ, Yeniny y GUTIÉRREZ, Alejandro, "Marco referencial para el desarrollo del emprendimiento en Venezuela", *Revista de Ciencias Sociales y Humanas*, N° 3, vol. 6, Pro-Hominum, Caracas, 2024, p. 106-127.

otros) que deben superar para poder consolidarse. En este sentido, los beneficios fiscales fungirían como mecanismos para equilibrar el escenario: *emprendimientos v. grandes empresas*.

Teniendo en cuenta lo anterior y considerando la realidad de los emprendimientos en el contexto venezolano, resulta imperativo examinar la regulación legal en materia de beneficios fiscales a este tipo de iniciativas. Es de la esencia analizar si Venezuela delimita y habilita un esquema atractivo de beneficios fiscales a los emprendimientos, que les permitan consolidarse como actores económicos (permanentes) del entorno empresarial del país.

A tales fines, hemos estructurado el presente artículo en seis partes. En la primera parte analizaremos la noción de emprendimiento. Luego nos enfocaremos en la categoría de los beneficios fiscales, particularmente su noción y características. Después revisaremos las distintas tipologías de beneficios fiscales disciplinados en el ordenamiento tributario venezolano para, acto seguido, y con base en todo lo anterior, atender los beneficios fiscales reconocidos para los emprendimientos en Venezuela. Finalmente, como es de rigor, traeremos algunas conclusiones sobre lo disertado.

II. Una aproximación a la noción de emprendimiento

El término “emprendimiento” proviene del francés *entrepreneur*, que significa estar dispuesto a tomar decisiones o iniciar algo. VÈRIN describe como, desde los siglos XVII y XVIII, se consideraba emprendedores a los arquitectos y maestros de obra, reconociendo en ellos la capacidad de llevar a cabo grandes proyectos de construcción, como edificios y casas, por encargo. Esta idea se relaciona con el concepto de empresa, entendida como una actividad económica específica que requiere una estimación previa de la producción y su valor monetario, con criterios de evaluación basados en variables de producto y dinero establecidos desde el inicio del proyecto³.

Se ha considerado que la economía moderna, según la evolución del pensamiento económico clásico, se originó a principios del siglo XVIII en Francia, siendo Richard CANTILLÓN su representante más destacado. CANTILLÓN introdujo el concepto moderno de *entrepreneur*, definiéndolo como el individuo que asume riesgos en condiciones de incertidumbre⁴. Dividió a los productores de la economía de mer-

³ Cf. VÈRIN, Hélène, *In entrepreneurs, entreprise, histoire d'une idée*, Classiques Garnier, París, 1982, p. 9-14, citado en: RODRÍGUEZ, Alfonso, *Nuevas perspectivas para entender el emprendimiento empresarial*, Pensamiento y Gestión, Barranquilla, 2009, p. 94-119, citado en: http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S1657-62762009000100005&script=sci_arttext.

⁴ Cf. CANTILLON, Richard, *Essai sur la nature du commerce en général*, Français modernisé par Stéphane Couvreur, París, 1755, p. 24, citado en: RODRÍGUEZ, Alfonso, *op. cit.*

cado en “contratados”, que reciben salarios o rentas fijas, y “emprendedores”, que obtienen ganancias variables e inciertas. CANTILLÓN describe al *entrepreneur* como el hombre racional por excelencia, que operaba en una sociedad mercantil donde la competencia y la incertidumbre obligaban a evaluar las probabilidades para tomar decisiones. Los fisiócratas, economistas clásicos y políticos, complementaron estas ideas con planteamientos sobre la fuente de capital disponible para la innovación económica y su relación con los *entrepreneurs*. Por su parte, TURGOT, en su obra “*Reflexiones sobre la formación y distribución de la riqueza*”, afirmó que los *entrepreneur*, salvo que cuenten con habilidades especiales que los diferencien, corren gran riesgo de fracasar en estas primeras etapas⁵. Ciertamente, TURGOT, en un pensamiento muy avanzado para su época, ya lograba identificar la complejidad y, sobre todo, el carácter excepcional con el que debía contar el *entrepreneur* para poder sobreponerse a las adversidades.

Como es normal, la definición de emprendedor ha evolucionado y ha sido moldeada en los tiempos corrientes. En este sentido, hoy en día CASSON ha caracterizado al emprendedor moderno como un individuo que se especializa en la aplicación de su juicio para la toma de decisiones económicas complejas. Su buen juicio los conduce a la innovación oportuna y a la capitalización de oportunidades⁶.

Por su lado, SCHUMPETER, agrega el elemento disruptor inherente a todo emprendedor. En este sentido, define al emprendedor como alguien que reforma o revoluciona la producción mediante la explotación de nuevas posibilidades tecnológicas. Esto incluye crear nuevos productos, reorganizar industrias o abrir nuevos mercados. Agrega SCHUMPETER, que la función del emprendedor es crucial para generar “prosperidad” y acepta que emprender es complicado debido a la resistencia del entorno, lo cual requiere habilidades únicas que no son comunes en la población⁷. En efecto, la figura del emprendedor siempre se relaciona con una persona capaz de asumir riesgos y capitalizar oportunidades. Creemos que valdría la pena agregar a estas definiciones una característica que se presenta esencial y común a todo emprendedor: *la capacidad de identificar necesidades de su entorno*. En este sentido, el emprendedor, partiendo de una idea, es capaz de hacer algo novedoso, de dar un uso distinto a algo existente, teniendo una incidencia directa en la sociedad⁸.

⁵ TURGOT, Anne-Robert-Jacques, “Reflexiones sobre la formación y distribución de la riqueza”, *Cuadro filosófico de los progresos sucesivos del espíritu humano y otros textos*, Fundación Editorial Universitaria de Venezuela, Caracas, 1991, p. 80-83.

⁶ Cf. CASSON, Mark, *Entrepreneurship: Theory, networks, history*, Edward Elgar Publishing, Reading (Reino Unido), 2010, p. 3-10.

⁷ Cf. SCHUMPETER, Joseph, *Capitalism, Socialism and Democracy*, Harper and Brothers, New York, 1943, p. 132-133.

⁸ Cf. DUARTE, Tito y RUIZ, Myriam, *Emprendimiento, una opción para el desarrollo*, Scientia et Technica, Pereira (Colombia), 2009, p. 327.

En esa línea, es luce posible afirmar que emprender implica llevar una idea (por lo general) nueva, que aporta soluciones a las necesidades específicas que surgen en determinado sector demográfico. Así, teniendo en cuenta las distintas definiciones y enfoques de cada autor, se puede establecer que el “emprendimiento” puede analizarse desde (al menos) cinco perspectivas: (i) comportamental, (ii) psicológica o cognitiva, (iii) económica, (iv) antropológica, y (v) de procesos⁹.

Cada una de las perspectivas que analizan el “emprendimiento”, ha sido descrita de la forma siguiente: (i) *comportamental*: se destaca la influencia de la persona, aunque con un impacto limitado. Su objetivo es identificar el perfil psicológico que distingue al emprendedor exitoso, pero no reconoce la complejidad del fenómeno emprendedor. Asimismo, se indica que existen muchos tipos de emprendedores, diversas maneras de ser emprendedor y que las características de sus empresas varían según las condiciones del entorno en el que se desarrollan. Por lo tanto, este enfoque considera que el análisis del emprendimiento debe cambiar hacia modelos interdisciplinarios o multivariados que perciban la complejidad de la persona, la empresa y el entorno¹⁰; (ii) *psicológica o cognitiva*: se relaciona con las representaciones o esquemas que el individuo desarrolla de sus comportamientos; es más cognitiva debido al conocimiento que se genera. Esta perspectiva responde a la comportamental y desarrolla dos corrientes: a) la definición de emprendimiento como “eso que es el emprendedor”, que no se limita al estudio de los lineamientos de personalidad como el análisis del lugar de control, la aversión al riesgo o los deseos de independencia¹¹; y b) la definición de emprendimiento como “por eso que hace el emprendedor”, en la que se analizan contextos de las representaciones de los fracasos o éxitos, los resultados deseados, la perseverancia y la información para la toma de decisiones¹²; (iii) *económica*, se centra en el fenómeno del emprendimiento desde las acciones del individuo, asumiendo la calificación de “*homo economicus*” para justificar la maximización de la utilidad y, por ende, su bienestar. Concibe al emprendedor como el dinamizador del desarrollo económico, (iv) *antropológica*, se concibe el emprendimiento como representaciones del cambio social y de la integración a las fuerzas económicas y sociales, lo que evidencia la importancia del emprendimiento como la imagen en

⁹ Cf. RODRÍGUEZ, Alfonso, *op. cit.*

¹⁰ Cf. GARTNER, William, “A conceptual framework for describing the phenomenon of new venture creation”, *Academy of Management Review*, N° 4, vol. 10, Georgetown University, Washington, D.C., 1985, p. 696-706.

¹¹ Cf. FONROUGE, Cécile, “Entrepreneur / Manager: deux acteurs d’une même pièce”, *Communication AIMS XI Conférence annuelle: en Actes des colloques de l’Association Internationale de Management Stratégique AIMS*, Université d’Evry, Evry (Francia), 2002, p. 6-15.

¹² Cf. COOPER, Arnold, FOLTA, Timothy y WOO, Carolyn, “Entrepreneurial information search”, *Journal of Business Venturing*, N° 2, vol. 10, Elsevier, Illinois, 1995, p. 107-120, citado en: RODRÍGUEZ, Alfonso, *op. cit.*

el desarrollo de la sociedad¹³, (v) *de procesos*: el individuo es el centro de atención, en una relación dialógica entre su desarrollo y la creación de valor económico. Sus relaciones repercuten en el desarrollo de la persona, como característica humanista, estableciendo retos para el fenómeno del emprendimiento¹⁴. Se caracteriza por su definición de procesos de emprendimiento de todas las acciones, actividades y funciones relacionadas con la percepción de oportunidades y la creación de empresas, para su desarrollo¹⁵.

Con todo lo anterior, queda claro que el emprendimiento es un fenómeno complejo que puede ser abordado desde diversas perspectivas, cada una de las cuales ofrece una visión única y complementaria. Sus distintas concepciones van a depender de la perspectiva adoptada por el intérprete. En la perspectiva *comportamental* destaca la influencia de la personalidad del emprendedor, mientras que la perspectiva *psicológica* se centra en los esquemas cognitivos y las representaciones mentales. La perspectiva *económica* subraya el papel del emprendedor en el desarrollo económico y la perspectiva *antropológica* lo ve como un agente de cambio social. Y, finalmente, la perspectiva *de procesos* pone énfasis en las acciones y actividades que llevan a la creación de valor económico. Juntas, estas perspectivas proporcionan una comprensión más completa e integral del concepto de emprendimiento, permitiendo un análisis más profundo y efectivo de este interesante, dinámico y multifacético fenómeno.

Ahora, pasando de los anteriores desarrollos a lo que el ordenamiento jurídico venezolano disciplina al respecto, tenemos que la vigente Ley para el Fomento y Desarrollo de Nuevos Emprendimientos ("LFDNE")¹⁶, en su artículo 4, define al emprendimiento y a los emprendedores, de la forma siguiente:

Artículo 4 LFDNE: "**Definiciones**// A efectos de esta Ley se entiende por:// 1. Emprendimiento: Actividad económica con fines de lucro ejercida por una o más personas, que adquiere personalidad jurídica con la inscripción en el Registro Nacional de Emprendimiento en los términos previstos en esta Ley.// 2. Emprendedora o emprendedor: Es una persona con capacidades para innovar, entendidas estas como las capacidades de generar bienes y servicios de una forma creativa, metódica, ética, sustentable, responsable y efectiva".

¹³ Cf. ROSA, Peter y BOWES, Ryan, *Entrepreneurship: some lessons of social anthropology*, E.C.S.B. 4th Workshop on Research in Entrepreneurship, Colonia (Alemania), 1990, citado en: RODRÍGUEZ, Alfonso, *op. cit.*

¹⁴ Cf. BYGRAVE, William, HOFER, Charles, "Theorizing about entrepreneurship", *Entrepreneurship Theory and Practice*, Winter Ed., Waco Texas, 1991, p. 13-22, citado en: RODRÍGUEZ, Alfonso, *op. cit.*

¹⁵ Cf. RODRÍGUEZ, Alfonso, *op. cit.*

¹⁶ Gaceta Oficial N° 6.842 Extraordinario, 16 de septiembre de 2024.

Como puede apreciarse, si bien la definición legal de “emprendedor” en algún nivel refleja lo planteado por la doctrina (innovación, creatividad, etc.), la definición de “emprendimiento” disciplinada en la LFDNE sigue más bien un enfoque formal, supeditándose su existencia a la inscripción en el Registro Nacional de Emprendimiento (RNE), es decir, para la ley el elemento determinante o clave que otorga la calificación de “emprendimiento” es su inscripción en un registro especial.

III. ¿En qué consisten los beneficios fiscales?

Como podrá pensarse, no son pocos los desarrollos que la doctrina ha aportado sobre la categoría de los beneficios fiscales. Al respecto, y aunque en esta oportunidad no podremos entrar con mayor profundidad y detalle sobre la amplia gama de consideraciones que pueden formularse sobre esta institución, se presenta relevante traer, así sea brevemente, algunas explicaciones que se han planteado al respecto, a fines de precisar en cierta medida su contenido y alcance, de cara a entender de qué se está hablando cuando de beneficios fiscales se trata.

En este sentido, GARCÍA NOVOA¹⁷ explica que el beneficio fiscal representa una circunstancia ventajosa para el obligado tributario, particularmente para el contribuyente, que se refleja en un alivio de su situación fiscal en cuanto al *an*, el *quantum* y el *quandum* del tributo. Por su lado, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA¹⁸ describe los beneficios fiscales como exenciones establecidas por ley y reconocidas por acto administrativo, con el objetivo de fomentar ciertos comportamientos económicos en individuos o sociedades. Esta aproximación, como puede apreciarse, resalta la finalidad de fomento de los beneficios fiscales.

En similar sentido, PÉREZ ROYO aborda “la caracterización jurídica de la exención o beneficio tributario”¹⁹ —en clave sinonímica—, comentando que la exención tributaria puede perfilarse como la más característica o típica especie del más amplio género de los beneficios fiscales, precisamente por tratarse del resultado de una norma “de favor”, esto es, una regla que disciplina una *situación favorable* para el

¹⁷ Cf. GARCÍA NOVOA, César, “Problemas conceptuales y prácticos de los beneficios fiscales”, en SALAVERRÍA L., José Getulio (Coord.), *XIII Jornada Anibal Dominici: en homenaje al Dr. Humberto Romero-Muci*, Asociación Civil Juan Manuel Cajigal, Caracas, 2023, p. 272.

¹⁸ Cf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, “Artículo 133: la potestad tributaria”, *Comentarios a la Constitución española de 1978*, tomo 10, Cortes Generales, Madrid, 1998, p. 270, citado en: PASCUA MATEO, Fabio, “Los beneficios fiscales: una técnica administrativa de fomento, necesitada de evaluación periódica”, *Revista Práctica de Derecho*, N° 274, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2023, p. 88. Disponible en: <https://doi.org/10.51302/ceflegal.2023.19145>.

¹⁹ PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Thomson Reuters, 23ª edición, Cizur Menor (Navarra), 2013, p. 147.

contribuyente²⁰. Igualmente, señala que la razón detrás de la creación de beneficios fiscales suele ubicarse en alguna finalidad extrafiscal o de estímulo de actividades determinadas²¹.

Siguiendo esta línea de pensamiento, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO²² explican que su fundamento puede encontrarse en proyecciones sobre los principios y criterios de justicia tributaria, o en la consecución de fines extrafiscales perseguidos mediante el sistema tributario como, por ejemplo, estímulos a la inversión en ciertas actividades, precisamente por razón de políticas económicas.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional español desarrolló una teoría para justificar la legitimidad de los beneficios fiscales y hacerlos compatibles con los principios de la tributación y los deberes constitucionales de contribuir al gasto público. Dicho Tribunal, en sentencia Nº 122/2012²³, consideró que indistintamente que el objetivo principal de los impuestos sea recaudar ingresos para la Fisco Nacional, no hay objeción constitucional para que existan objetivos adicionales y distintos a su fin principal. Dentro de dichos objetivos, pueden ser incluidas figuras tributarias cuyo propósito no sea gravar —o, por lo menos, no únicamente— una manifestación de riqueza, sino también disuadir a los contribuyentes de ciertas conductas o, en términos positivos, estimular o incentivar determinadas acciones.

Tal como lo indica la referida jurisprudencia española, la tributación puede ser entendida allende una visión o enfoque recaudatorio. Sabido es que la fiscalidad es un fenómeno complejo que debe analizarse y entenderse a partir de un engranaje de distintas piezas que tienen incidencia directa en los resultados socio-económicos de un país. Por ello, el tributo puede tener objetivos distintos, lo que da cabida a los conocidos fines extrafiscales del sistema tributario (*tributos extrafiscales*). Su finalidad principal, sin duda, se identifica con la satisfacción de las cargas públicas (*tributos fiscales*). Sin embargo, como se mencionó anteriormente, los tributos pueden ser instrumentalizados para tener otros objetivos más complejos (o menos obvios) como *incentivar* o *desincentivar* determinadas conductas de los obligados tributarios, dando cabida, así, a los *beneficios*, *incentivos* o *estímulos fiscales*.

²⁰ Cf. *Idem*.

²¹ Cf. *Ibid.*, p. 148.

²² MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo y POVEDA BLANCO, Francisco, *Derecho tributario*, Editorial Aranzadi, 13ª edición, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 127.

²³ Sentencia Nº 122/2012 de 18.6.2012, Tribunal Constitucional de España, publicada en el Boletín Oficial del Estado Nº 157, el 2.7.2012.

Por su parte, en la doctrina nacional BELISARIO ha señalado lo que sigue: “En primer término queremos puntualizar que el término genérico beneficio fiscal, lo hemos utilizado como sinónimo de un provecho o utilidad que se obtiene al ser titular de un régimen impositivo preferencial al que es aplicado la generalidad de los contribuyentes y bajo cuya definición el Código Orgánico Tributario engloba a diversos mecanismos que el Estado utiliza para otorgar los mismos”²⁴.

De todo lo planteado se pudiera considerar, entonces, que los beneficios fiscales se identifican con alivios o estímulos para el contribuyente, y que, además, tienen un componente estratégico importante, en el entendido que encuentran su razón de ser en objetivos específicos, debiendo necesariamente respetar, claro está, los criterios de justicia tributaria (generalidad, igualdad, etc.). De lo anterior, que los beneficios fiscales puedan promover o incentivar conductas en el contribuyente. Esas conductas, pareciera lógico afirmar, se encontrarían alineadas con la agenda pública de fomento, de ahí que el Estado esté dispuesto a “dejar de percibir” tributos a cambio de concretar planes económicos y sociales (en atención de los fines extrafiscales del tributo), precisamente a través del alivio fiscal.

IV. Tipologías de beneficios fiscales

Existen distintas modalidades a través de las cuales se puede configurar o estructurar un beneficio fiscal. Al respecto, establece el artículo 4 del Código Orgánico Tributario (“COT”)²⁵ lo siguiente:

Artículo 4 COT: “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas **y demás beneficios fiscales**, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia” (resaltado agregado).

Como se permite apreciar, al referirse el COT, luego de listar las exenciones, exoneraciones, desgravámenes y rebajas, a los “*demás beneficios fiscales*”, está implícitamente reconociendo que las anteriores categorías se identificarían como especies de este género, en sintonía con lo explicado por la doctrina española²⁶ en relación con las exenciones y los beneficios fiscales.

²⁴ BELISARIO R., José Rafael, “Los beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta”, en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de imposición a la renta en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003, p. 596-597.

²⁵ Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 29 de enero de 2020.

²⁶ Cf. PÉREZ ROYO, Fernando, *op. cit.*, p. 147.

Ahora bien, siguiendo la mejor doctrina nacional²⁷, de acuerdo con la cual las fórmulas tradicionales de beneficios fiscales son, precisamente, las exenciones, las exoneraciones y las rebajas²⁸, en seguida traeremos unas breves consideraciones sobre las mismas, para sentar las bases necesarias de cara al posterior análisis particular de los beneficios fiscales establecidos en la legislación venezolana para los emprendimientos. Veamos.

1. Exención

La exención es una de las modalidades típicas utilizadas —o, como se ha podido apreciar, la tipología por antonomasia— para disciplinar beneficios fiscales. De lo anterior, que resulte conveniente no confundir la exención con la no sujeción. En efecto, la no sujeción supone la no realización del hecho imponible (no sujeción tácita), de ahí que pudiera entenderse como una suerte de “libertad deliberada” del legislador para definir el contenido negativo del presupuesto del tributo, es decir, definir todo aquello que no integra el hecho imponible del tributo (no sujeción expresa). A diferencia de la no sujeción, las exenciones requieren una justificación o causa específica, porque evitarían el pago de impuestos sobre un hecho, acto o negocio que, en condiciones normales, daría lugar a tributación. Así, la exención se convierte en una forma de tributación²⁹.

²⁷ Cf. ANDARA SUÁREZ, Lenin José, *Manual de Derecho tributario I. Derecho sustantivo*, autor, Mérida, 2018, p. 79.

²⁸ Si bien el COT incluye —tácitamente— a los *desgravámenes* como una tipología de beneficio fiscal, en los términos señalados, no es menos cierto que los mismos se identifican con una especie de gasto, particularmente bajo la modalidad de *no operativos* o de *subsistencia* (*personal expenses*, o renta gastada), sólo para personas naturales, siendo éstos, junto con las deducciones (*business expenses*, o gastos operativos o de explotación, aplicables a la renta bruta), gastos deducibles (minorables) de la base imponible en la semántica de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR), en tanto integran la estructura técnica del mismo que viene a concretar el cifrado de su hecho imponible a través de la fórmula del neto, en clave general, como una exigencia constitucional de capacidad contributiva, allende consideraciones especiales a título de alivios o estímulos para incentivar algunas actividades de los contribuyentes, de acuerdo con políticas económicas alineadas con fines extrafiscales. En cuanto a la naturaleza de los desgravámenes y las deducciones, *vid.* ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios de la Academia N° 113, Caracas, 2019, p. 207-208. En general, sobre las diferencias entre deducciones y desgravámenes, y sobre deducciones y rebajas, *vid.* ROMERO-MUCI, Humberto, “Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta. «Un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico»”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 142, Caracas, 2014, p. 21-22 y 28-31. También debe mencionarse que la doctrina ha incluido dentro de la categoría de los beneficios fiscales, además de las exenciones, a las reducciones aplicables en la base imponible, lo que daría lugar a la caracterización de todo tipo de minoración de la base (y no sólo de la cuota) como beneficio fiscal (*e. g.*, desgravámenes, deducciones, etc.), si bien existe una tendencia a que los beneficios fiscales se delimiten, principalmente, como acreditaciones a la cuota íntegra del tributo, por un lado, y que sólo los estímulos guiados por fines extrafiscales o propiamente incentivos, se identifiquen con beneficios fiscales, por el otro. Al respecto, *vid.* GARCÍA NOVOA, César, *op. cit.*, p. 275-278.

²⁹ Cf. *Ibid.*, p. 272-273.

En este sentido, el artículo 73 del COT, define la exención como: “*la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley*”. Se observa, entonces, que la exención tributaria se presenta cuando una norma (ley formal, que deviene de su inclusión en el ámbito de la reserva de ley tributaria³⁰) establece que, en ciertos casos contemplados en ella, no se genera la consecuencia natural de la verificación del hecho imponible: *la obligación de pagar el tributo*. Esto ocurre porque existe una excepción, un reverso o una “neutralización”³¹ de los efectos del hecho imponible o, a tenor de lo disciplinado en el COT, una *dispensa* (total o parcial) del pago de la obligación tributaria.

En esencia, la exención implica la eliminación de las consecuencias que normalmente surgirían del nacimiento de una obligación tributaria que, de no contar con la exención, se produciría al verificarse el hecho imponible. Por lo tanto, este beneficio implica: (i) una norma que define un hecho imponible que, al concretarse, genera una obligación tributaria, y (ii) una norma de exención que impide que surjan las consecuencias de ese hecho a pesar de haberse verificado el hecho imponible, es decir, el pago de la obligación tributaria correspondiente³².

2. Exoneración

La exoneración se identifica, en esencia, con la exención, pero con la diferencia que la “libertad deliberada” (antes mencionada) no proviene del legislador (por lo menos no exclusivamente) sino del Poder Ejecutivo. Es decir, al Poder Ejecutivo, previa autorización de una Ley, se le otorga la posibilidad de establecer exoneraciones para la consecución de determinados fines. De esta manera, los efectos de la exoneración son comparables a los de la exención, en el sentido de que se concreta el hecho imponible, pero sus consecuencias son revertidas o eliminadas por la norma de exoneración, lo que libera al contribuyente de la obligación tributaria correspondiente³³. Por lo tanto, las consideraciones previas sobre la exención son pertinentes en lo que respecta a su distinción con la no sujeción.

³⁰ Artículo 3 del COT: “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:// 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.// 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.// 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.// 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código”.

³¹ Cf. FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 95, Caracas, 2012, p. 57.

³² Cf. ITURBE A., Manuel, “No sujeción, exención, exoneración y otros beneficios fiscales”, en SOL GIL, Jesús, *et al.*, *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 307.

³³ Cf. *Ibid.*, p. 310-311.

El COT delimita los parámetros para otorgar exoneraciones. En este sentido, el artículo 74 *eiusdem*, establece que la ley que faculta al Poder Ejecutivo para otorgar la exoneración debe detallar los tributos afectados, los requisitos necesarios para su aplicación y las condiciones bajo las cuales se otorgará el beneficio. Por otro lado, el artículo 75 del COT establece que la ley que autoriza la exoneración debe fijar un plazo máximo para su vigencia. Si no se determina dicho plazo, la exoneración no puede superar los cinco años. Es posible renovar la exoneración hasta el plazo máximo estipulado en la ley autorizatoria.

3. Consideración común a la exención y exoneración: su vigencia y aplicabilidad

Finalmente, el artículo 77 del COT menciona que tanto las exenciones como las exoneraciones pueden ser derogadas o modificadas. Sin embargo, si la derogación o modificación ocurre durante el período de vigencia de la exención o de la exoneración, el beneficio se mantendrá hasta el final del plazo inicialmente establecido, aunque no podrá ser superior a cinco años. Esto implica que, si se deroga o modifica un beneficio de exención o exoneración durante su vigencia, se deberá esperar a que finalice el plazo fijado para el beneficio, o un máximo de cinco años desde la derogatoria o modificación. Por ejemplo, si se deroga una exención que tenía un periodo de vigencia permanente, su efecto continuaría durante cinco años desde la derogación³⁴.

4. Rebaja o acreditación

Las rebajas se identifican con acreditaciones que se aplican contra la cuota u obligación tributaria a pagar³⁵. Así, por rebajas se puede entender aquellas minoraciones que se permite tener en cuenta después de aplicar la alícuota correspondiente a la base imponible. En este sentido, una vez determinada la cuota tributaria, se aplica la rebaja y el monto resultante sería el impuesto definitivo que se debe pagar.

Las rebajas, particularmente en la LISLR, encuentran como sinónimo a las acreditaciones. De ahí que se rebajen o acrediten los créditos tributarios por concepto de estímulos a la inversión, impuestos pagados en el extranjero e, inclusive, se tengan en cuenta a estos fines las acreditaciones o rebajas de impuestos retenidos en exceso o los adquiridos vía cesión, a fines de compensación. Se observa, como ya fuera precisado, que la aplicación de rebajas o acreditaciones de la cuota tributaria se corresponde con la etapa final de la liquidación del impuesto a pagar³⁶.

³⁴ Cf. *Ibid.*, p. 312.

³⁵ Cf. ROMERO-MUCI, Humberto, *op. cit.*, p. 28.

³⁶ Cf. *Idem.*

Como atinadamente lo ha explicado FRAGA-PITTALUGA: "La rebaja es una disminución de la cuota tributaria a pagar, cuando ésta ya ha sido determinada por los procedimientos previstos en las leyes correspondientes, que se conceden a título de incentivo fiscal, es decir, con el objeto de favorecer o estimular ciertas actividades. La rebaja no afecta ninguno de los elementos estructurales del tributo, pero disminuye la incidencia del mismo, al reducir el monto de la obligación tributaria que el sujeto pasivo debe satisfacer"³⁷.

Se ha considerado que las rebajas son similares a una exención parcial, ya que se produce un hecho imponible que resulta en una reducción en el pago de la obligación tributaria, según el monto que autorice la ley para este beneficio. En nuestra legislación, sabido es, las reducciones de impuestos han estado principalmente vinculadas al impulso de inversiones en sectores que el Estado busca desarrollar de forma más intensa³⁸.

V. Beneficios fiscales para los emprendimientos en Venezuela

Recientemente, se ha podido notar cierta tendencia en Venezuela de impulsar los emprendimientos a través de nuevas legislaciones. En el ámbito tributario, pareciera haberse identificado la necesidad de equilibrar y reconocer beneficios fiscales a este tipo de negocios. Ciertamente, como comentábamos atrás, los emprendimientos se encuentran sumamente expuestos a las condiciones económicas de su entorno, con lo cual, mientras más complejo y complicado sea el ecosistema empresarial, más difícil será que el emprendimiento subsista. Es precisamente ahí donde se necesita nivelar la situación y otorgar beneficios a estas nuevas empresas para que las mismas tengan la posibilidad de consolidarse como negocios. En esa línea, la LFDNE trae (apenas) una norma para disciplinar algunos (pocos) beneficios fiscales para "aliviar" la carga tributaria inicial de los nuevos negocios y fomentar su desarrollo y crecimiento.

El artículo 1 de la LFDNE establece que su objetivo es promover el desarrollo de nuevos emprendimientos y una cultura emprendedora orientada al aumento y diversificación de la producción de bienes y servicios, el despliegue de innovaciones y su incorporación al desarrollo económico y social de la Nación. Asimismo, el artículo 2 de la LFDNE traza los objetivos de dicha Ley, estableciendo como finalidades (i) fomentar el emprendimiento mediante políticas dirigidas a la creación de un ecosistema favorable a su desarrollo, (ii) promover el desarrollo armónico de la

³⁷ Cf. FRAGA-PITTALUGA, Luis, *op. cit.*, p. 58.

³⁸ Cf. ITURBE A, Manuel, *op. cit.*, p. 312.

economía nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica de la Nación, (iii) impulsar la iniciativa emprendedora, la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, (iv) favorecer el ejercicio del derecho a dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en la Constitución y la ley.

También es importante destacar que la LFDNE, en su artículo 6, impone la obligación al Estado de adoptar medidas para promover el desarrollo de nuevos emprendimientos. Entre estas medidas, se propone apoyarlos mediante políticas públicas favorables a su desarrollo, simplificar trámite en todos los niveles de la Administración pública para facilitar la creación y desarrollo de nuevos emprendimientos, promover programas de compras públicas, e impulsar programas de formación en los que se favorezcan a los emprendimientos.

No obstante, a continuación se podrá apreciar que aun cuando la LFDNE se presenta como un instrumento legal mediante el cual se busca potenciar a los emprendimientos a través de distintos beneficios, sólo el artículo 10 de la ley que se encarga de regular los incentivos fiscales para los emprendimientos. De acuerdo con ese enunciado:

Artículo 10 LFDNE: "**Estímulos tributarios**// El Ejecutivo Nacional implementará fórmulas que faciliten el pago de impuestos nacionales por parte de los nuevos emprendimientos. Asimismo, podrá exonerar total o parcialmente del pago de los impuestos directos a los emprendimientos que cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y que no superen en sus ventas anuales el equivalente a diez mil veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco central de Venezuela.// Los estados y municipios adoptarán las medidas necesarias para favorecer la constitución y desarrollo de nuevos emprendimientos. A tal efecto, procurarán establecer incentivos tributarios en el ámbito de su competencia".

En seguida, luego de hacer algunas consideraciones sobre el RNE y su relación con los incentivos tributarios para los emprendimientos, comentaremos los beneficios fiscales disciplinados en el artículo 10 recién citado, para luego complementar el análisis con las disposiciones pertinentes en materia de tributación estatal y municipal, así como de seguridad social y laboral. Entremos, así, en la regulación de los beneficios fiscales para los emprendimientos en Venezuela.

1. Registro Nacional de Emprendimientos

De acuerdo con el artículo 16³⁹ de la LFDNE, la inscripción en el RNE es el primer paso fundamental e indispensable para que los emprendedores accedan a los *beneficios fiscales*, financieros y administrativos ofrecidos bajo esa ley. La inscripción en el RNE otorga al emprendimiento una “personalidad jurídica temporal”. Sin poder ocuparnos en esta oportunidad de la mencionada “personalidad jurídica temporal”, por desviarse de nuestro enfoque, basta por los momentos indicar que la finalidad perseguida a través de este proceso de registro fue hacer (teóricamente) más sencillo y accesible su trámite, el cual debe ser gestionado por el Ministerio de Economía y Finanzas. Una vez completado, se debe emitir un certificado digital de inscripción, formalizando el estatus temporal del emprendimiento.

Inicialmente, la inscripción en el RNE tenía una duración máxima de dos años⁴⁰. Sin embargo, en la LFDNE vigente se extendió ese período a tres años, pudiendo el mismo ser ampliado (o reducido) por el presidente en atención a la situación económica del país. Al vencerse el registro ante el RNE, el emprendimiento estará legalmente obligado a formalizar su inscripción en el Registro Mercantil correspondiente, lo cual debe hacerse bajo alguna de las figuras jurídicas establecidas en el Código de Comercio y demás leyes aplicables⁴¹.

2. Facilidades en el pago de impuestos nacionales

De acuerdo con el encabezado del artículo 10 de la LFDNE, “*El Ejecutivo Nacional implementará fórmulas que faciliten el pago de impuestos nacionales*”. De esta norma, no se entiende por qué el beneficio fiscal sólo comprende los “impuestos”

³⁹ Artículo 16 de la LFDNE: “**Obligatoriedad del registro**// La inscripción en el Registro Nacional de Emprendimientos otorga personalidad jurídica al emprendimiento. El registro de los emprendimientos en el Registro Nacional de Emprendimiento constituye una condición indispensable para el acceso a los beneficios y estímulos establecidos en esta Ley, así como para su reconocimiento ante las instituciones del Estado”.

⁴⁰ Artículo 17 de la Ley para el Fomento y Desarrollo de Nuevos Emprendimientos de 2001 (LFDNE/2001), (Gaceta Oficial N° 6.656 Extraordinario, 15 de octubre de 2021): “**Inscripción en el Registro Mercantil**// La inscripción en el Registro Nacional de Emprendimientos tendrá una vigencia máxima de dos años. Cumplido este plazo, el emprendimiento deberá ser inscrito en el Registro Mercantil correspondiente bajo las figuras jurídicas establecidas en el código de comercio y demás leyes aplicables, so pena de la comisión de ilícitos tributarios formales, materiales y penales previstos en la legislación tributaria”.

⁴¹ Artículo 17 de la LFDNE: “**Inscripción en el Registro Mercantil**// La inscripción en el Registro Nacional de Emprendimientos tendrá una vigencia de tres años. Cumplido este plazo, el emprendimiento deberá ser inscrito en el Registro Mercantil correspondiente bajo las figuras jurídicas establecidas en el código de comercio y demás leyes aplicables, so pena de la comisión de ilícitos tributarios formales, materiales y penales previstos en la legislación tributaria. La Presidenta o Presidente de la República Bolivariana de Venezuela podrá ampliar o reducir el plazo de vigencia al que hace referencia este artículo, en atención a las realidades de la economía nacional”. Sin entrar en mayores precisiones —para no desviarnos del tema—, debe advertirse la mixtura conceptual (por la materia) en la que incurre el recién citado artículo, en tanto refiere como consecuencia de no inscribir el emprendimiento en el Registro Mercantil correspondiente, el “incumplimiento” de deberes tributarios formales, materiales y penales.

nacionales, en lugar de los *tributos* nacionales, con lo cual quedarían amparados bajo el estímulo otorgado, además, las *tasas* y *contribuciones*. Adicionalmente, a la fecha tales medidas no han sido adoptadas.

3. Exoneración de impuestos directos

El mismo artículo 10 de la LFDNE también establece que el Ejecutivo Nacional podrá exonerar total o parcial del pago de impuestos *directos* (e. g., impuesto sobre la renta, impuesto a los grandes patrimonios, etc.) a los emprendimientos que cumplan con los requisitos estipulados en la propia LFDNE, pudiendo de entrada interpretarse que su vigencia sería temporalmente aplicable durante sus primeros tres años de actividad, en tanto en cuanto una vez terminado ese período el emprendimiento dejaría de calificar como tal, precisamente por vencimiento de su inscripción en el RNE (con la precisión antes anotada sobre su eventual ampliación o reducción presidencial). No obstante, nada impide que dicho beneficio fiscal pueda extenderse por un tiempo mayor, en atención a su regulación en el decreto de exoneración.

Esta exoneración, que tampoco ha sido dictada, está además sujeta a otra condición expresa: *las ventas anuales del emprendimiento no pueden superar el equivalente a diez mil veces el tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Venezuela*, la cual lejos de potenciar su desarrollo, más bien recargaría al emprendimiento si es "exitoso" en sus inicios.

4. Beneficios fiscales a nivel estatal y municipal

En el segundo párrafo del artículo 10 de la LFDNE, se instruye a los estados y municipios para regular sus propios incentivos fiscales para los emprendimientos en el ámbito de sus competencias, indicando, además, que los mismos deberán adoptar medidas para favorecer la constitución y el desarrollo de nuevos emprendimientos. Tampoco se tiene noticia de la concreción de estos beneficios.

5. Régimen municipal tributario simplificado

Por su parte, la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios (“LOCAPTEM”)⁴² establece en su artículo 43⁴³ como beneficio fiscal (“estímulo a los emprendimientos”), que la sumatoria de *todos* los impuestos municipales aplicables a los emprendimientos no pueden ser mayores del 1% de los ingresos brutos anuales obtenidos por el emprendimiento. Además, el régimen tributario al que estarán sometidos los emprendimientos constará de una “única cuota impositiva”, bajo una modalidad de “régimen tributario simplificado” que pareciera identificarse con una suerte de “monotributo municipal”, el cual gravará la actividad económica del contribuyente emprendedor, y se fijará de acuerdo con la modalidad de actividad económica⁴⁴ y el volumen de ventas anuales que realice, en atención a una tabla de valores⁴⁵.

Más allá de lo beneficioso que pudiera resultar este incentivo fiscal municipal, luego de casi dos años transcurridos desde el dictado de la LOCAPTEM, tampoco se conoce sobre la implementación efectiva del aludido “régimen tributario simplificado” mediante la referida “única cuota impositiva”.

6. Exoneración de tasas de inscripción como “entidades de trabajo” y ¿algo más?

También se han establecido beneficios fiscales para los nuevos emprendimientos relacionados con la dispensa del pago de algunas tasas, aun cuando no se tiene claro cuál es la *base legal* de la misma. En este sentido, el Decreto N° 4.783⁴⁶ exonera específica-

⁴² Gaceta Oficial N° 6.755, 10 de agosto de 2023.

⁴³ Artículo 43 de la LOCAPTEM: “**Estímulo a los emprendimientos**// A los fines de favorecer la creación de un ecosistema favorable al desarrollo de los nuevos emprendimientos, la sumatoria de todos los impuestos municipales aplicables a los emprendimientos, establecidos de conformidad con la ley especial que rige la materia, no podrá exceder del uno por ciento (1%) de ingresos brutos anuales obtenidos por las y los contribuyentes.// Los municipios procurarán establecer un régimen tributario simplificado para los emprendimientos, a los fines de favorecer y promover la inclusión formal de los pequeños agentes económicos, fortalecer un estado generalizado de cultura tributaria y reducir la evasión fiscal.// El régimen tributario simplificado consistirá en una única cuota impositiva que se fijará considerando el tipo o clase de actividad económica y el volumen de ventas anuales y se regirá por un mismo procedimiento para su determinación, declaración, liquidación, pago, recaudación, control y fiscalización. Esta cuota será el único impuesto municipal que gravará la actividad de estos sujetos, sustituyendo cualquier impuesto a que esté sometida la actividad económica a nivel municipal”.

⁴⁴ Artículo 45 de la LOCAPTEM: “**Actividades económicas excluidas del régimen simplificado**// El Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de economía y finanzas establecerá el tipo o clase de actividad económica, comercial, de servicios o índole similar no susceptible de tributar bajo este régimen simplificado, independientemente del volumen de ventas anuales del contribuyente y demás características aplicables”.

⁴⁵ Artículo 44 de la LOCAPTEM: “**Tabla de valores**// A los efectos de la aplicación de este régimen simplificado, el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de economía y finanzas establecerá anualmente, previa opinión del Consejo Superior de Armonización Tributaria, la Tabla de Valores aplicable a los emprendimientos, dependiendo de su actividad y valor de ventas”.

⁴⁶ Gaceta Oficial N° 42.575, 23 de febrero de 2023.

mente a los emprendimientos debidamente inscritos en el RNE de las tasas de registro o inscripción como “entidades de trabajo” ante varios entes públicos de seguridad social y laboral, de conformidad con sus artículos 1⁴⁷ y 2⁴⁸. Dentro de esos entes, se incluyen el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS), el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), el Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda (FAOV) y el Ministerio del Poder Popular para el Proceso Social del Trabajo.

Finalmente, y aun cuando la redacción del artículo 3⁴⁹ del Decreto no permite afirmar con certeza lo que pareciera disciplinar, en algún nivel es posible entender que, adicional a la dispensa del pago de las tasas indicadas, también se establecería un “beneficio de régimen simplificado y provisional para el pago de los aportes” que recaudan los indicados entes (IVSS, INCES, etc.).

Sin embargo, la duda nace por el reto sintáctico que supone el cierre oracional del enunciado, de acuerdo con el cual los emprendimientos deberán presentar el certificado de inscripción en el RNE *“para el disfrute del beneficio de régimen simplificado y provisional para el pago de los aportes para el Registro o inscripción como entidades de trabajo conforme a los términos y condiciones que establece las normas aplicables”* (subrayado agregado), como si el pago de los aportes tuviese lugar a fines de lograr el registro o inscripción del emprendimiento como “entidad de trabajo”.

⁴⁷ Artículo 1 del Decreto N° 4.783: “Se instruye a las autoridades del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS), del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda (FAOV) y al Ministerio del Poder Popular para el Proceso Social del Trabajo a implementar mecanismos para afianzar el desarrollo productivo de los nuevos emprendimientos debidamente registrados por ante el Registro Nacional de Emprendimientos (RNE), para lo cual deberán dispensar del pago del Registro o inscripción como entidades de trabajo en los referidos organismos”.

⁴⁸ Artículo 2 del Decreto N° 4.783: “El Ministerio del Poder Popular con competencia en Economía, Finanzas y Comercio Exterior, brindará la asistencia técnica a los organismos indicados a los que hace referencia el artículo anterior, a los fines de la implementación de los mecanismos para respaldar a los nuevos emprendimientos mediante la dispensa de la obligación del pago correspondiente a la inscripción o registro como entidades de trabajo, una vez formalizada su inscripción o registro”.

⁴⁹ Artículo 3 del Decreto N° 4.783: “A los fines del control, los nuevos emprendimientos deberán presentar el Certificado de Registro Nacional de Emprendimientos ante los organismos indicados en el artículo 1° de este Decreto, para el disfrute del beneficio de régimen simplificado y provisional para el pago de los aportes para el Registro o inscripción como entidades de trabajo conforme a los términos y condiciones que establece las normas aplicables”.

CONCLUSIONES

1. El emprendimiento es un fenómeno complejo que puede ser abordado desde diversas perspectivas, cada una de las cuales ofrece una visión única y complementaria. En ese sentido, consideramos que el emprendimiento consiste en el proceso económico de identificar y capitalizar oportunidades de negocio mediante la creación de un nuevo proyecto o empresa, que busca satisfacer necesidades del mercado. Este proceso implica asumir riesgos calculados, teniendo en cuenta que el emprendedor debe evaluar y decidir cómo abordarlos en un entorno competitivo específico. Así, el emprendimiento combina la visión de detectar vacíos en el mercado con la capacidad de invertir recursos (tanto financieros como humanos) para desarrollar una solución innovadora que genere valor y contribuya al crecimiento económico de un determinado país.
2. El ordenamiento jurídico venezolano establece, de entrada, cuatro tipologías de beneficios fiscales, a saber: exenciones, exoneraciones, rebajas o acreditaciones, y desgravámenes. Las exenciones dispensan total o parcialmente el pago de la obligación tributaria y se diferencian de la no sujeción porque requieren una justificación específica y dispensan el pago de la obligación tributaria, mientras que la no sujeción implica la no realización del hecho imponible, por lo que no se genera dicha obligación. Las exoneraciones, por su lado, tienen el mismo efecto que las exenciones, pero se diferencian de estas últimas en que las mismas son otorgadas por el Poder Ejecutivo en los supuestos establecidos en la ley. Las rebajas (o acreditaciones) reducen la cuota tributaria a pagar y, por lo general, están vinculadas a estímulos de inversión. En conjunto, estos mecanismos son herramientas clave para la política fiscal y el fomento de actividades. Finalmente, en relación con los desgravámenes, si bien una caracterización de todo tipo de minoración de la base (y no sólo de la cuota) da lugar a su encuadramiento dentro de una noción amplia de beneficios fiscales, en la actualidad la tendencia sobre los mismos consiste en disciplinarlos, principalmente, como acreditaciones a la cuota íntegra del tributo, así como en razón de la consecución de fines extrafiscales o propiamente incentivadores.
3. Si bien es cierto que, desde el año 2021 con la introducción de la LFDNE, se ha percibido cierta tendencia en fomentar y desarrollar los emprendimientos a través de algunos beneficios (fiscales y de otra naturaleza), consideramos que, dadas las circunstancias económicas actuales, los incentivos tributarios actualmente disciplinados, aunque son un punto partida, no parecieran ser suficientes para lograr el fin perseguido. Además, para potenciar el ecosistema de emprendimientos en el país, no sólo deben regularse *normativamente* tales

beneficios fiscales, sino —y más importante aún— los mismos deben efectivamente *implementarse y aplicarse* para lograr un verdadero (y no meramente semántico) alivio tributario en lo *cualitativo, cuantitativo y temporal*.

BIBLIOGRAFÍA

- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios de la Academia N° 113, Caracas, 2019.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. "Artículo 133: la potestad tributaria", *Comentarios a la Constitución española de 1978*, tomo 10, Cortes Generales, Madrid, 1998.
- ANDARA SUÁREZ, Lenin José, *Manual de Derecho tributario I. Derecho sustantivo*, autor, Mérida, 2018.
- BELISARIO R, José Rafael, "Los beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta", en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de imposición a la renta en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.
- ROSA, Peter y BOWES, Ryan, *Entrepreneurship: some lessons of social anthropology*, E.C.S.B., 4th Workshop on Research in Entrepreneurship, Colonia (Alemania), 1990.
- BYGRAVE, William y HOFER, Charles, "Theorizing about entrepreneurship", *Entrepreneurship Theory and Practice*, Winter Ed., Waco Texas, 1991.
- CANTILLON, Richard, *Essai sur la nature du commerce en général*, Français modernisé par Stéphane Couvreur, Paris, 1755.
- CASSON, Mark, *Entrepreneurship: Theory, networks, history*, Edward Elgar Publishing, Reading (Reino Unido), 2010.
- COOPER, Arnold, FOLTA, Timothy y WOO, Carolyn, "Entrepreneurial information search", *Journal of Business Venturing*, N° 2, vol. 10, Elsevier, Illinois, 1995.
- DUARTE, Tito y RUIZ, Myriam, *Emprendimiento, una opción para el desarrollo*, Scientia et Technica, , Pereira (Colombia), 2009.
- FONROUGE, Cécile, "Entrepreneur / Manager: deux acteurs d'une même pièce", *Communication AIMS XI Conférence annuelle: en Actes des colloques de l'Association Internationale de Management Stratégique AIMS*, Université d'Evry, Evry (Francia), 2002.
- FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 95, Caracas, 2012.
- GARCÍA NOVOA, César, "Problemas conceptuales y prácticos de los beneficios fiscales", en SALAVERRÍA L., José Getulio (Coord.), *XIII Jornada Aníbal Dominici: en homenaje al Dr. Humberto Romero-Muci*, Asociación Civil Juan Manuel Cajigal, Caracas, 2023.
- GARTNER, William, "A conceptual framework for describing the phenomenon of new venture creation", *Academy of Management Review*, N° 4, vol. 10, Georgetown University, Washington, D.C., 1985.
- Global Entrepreneurship Monitor (GEM), *Small and Medium Enterprises Finance*. Disponible en: gem-global-report-2020-21-web-1620064317.pdf.

- ITURBE ALARCÓN, Manuel, “No sujeción, exención, exoneración y otros beneficios fiscales”, en SOL GIL, Jesús, *et al.*, *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo y POVEDA BLANCO, Francisco, *Derecho tributario*, Editorial Aranzadi, 13ª edición, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- MONASTERIO-PÉREZ, Jhonny, RODRÍGUEZ, Aysleen, RODRÍGUEZ, Yeniny y GUTIÉRREZ, Alejandro, “Marco referencial para el desarrollo del emprendimiento en Venezuela”, *Revista de Ciencias Sociales y Humanas*, N° 3, vol. 6, N° 3, Pro-Hominum, Caracas, 2024.
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Thomson Reuters, 23ª edición, Cizur Menor (Navarra), 2013.
- RODRÍGUEZ, Alfonso, *Nuevas Perspectivas para entender el emprendimiento empresarial*, Universidad del Norte, Barranquilla, 2009. Disponible en http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S1657-62762009000100005&script=sci_arttext.
- ROMERO-MUCI, Humberto, “Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta. «Un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico»”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 142, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2014.
- SCHUMPETER, Joseph, *Capitalism, Socialism and Democracy*, Harper and Brothers, New York, 1943.
- TURGOT, Anne-Robert-Jacques, “Reflexiones sobre la formación y distribución de la riqueza”, *Cuadro filosófico de los progresos sucesivos del espíritu humano y otros textos*, Fundación Editorial Universitaria de Venezuela, Caracas, 1991.
- VÉRIN, Hélène, *In entrepreneurs, entreprise, histoire d'une idée*, Classiques Garnier, París, 2011.