

Investigación

El Trilema del Gerente Tributario Venezolano: ¿Estrategia Fiscal, Cumplimiento Extremo o Supervivencia Empresarial?

Alexander José HERNÁNDEZ LOZADA

Contador Público Universidad de Carabobo; Doctor en Ciencias Administrativas y Gerenciales
Universidad de Carabobo. Valencia, Venezuela E-mail: alexzhz@gmail.com, ORCID:
<https://orcid.org/0000-0001-9667-9000>

Este artículo interpreta la complejidad de la gerencia tributaria en Venezuela mediante el "Modelo del Trilema", que conceptualiza la tensión insoslayable entre estrategia fiscal, cumplimiento extremo y supervivencia empresarial. Utilizando una metodología cualitativa con enfoque hermenéutico-crítico y sustentado en dos décadas de experiencia del autor en asesoría tributaria, se deconstruye la disfuncionalidad sistémica que transforma el marco legal en fuente principal de incertidumbre. Los hallazgos revelan patologías decisionales como la "ciclotimia fiscal" y la "personalidad organizacional esquizoide", donde las empresas desarrollan estructuras paralelas para navegar la contradicción entre formalidad y supervivencia. Se concluye que la gerencia tributaria venezolana representa el paradigma del "decisor posmoderno en contextos de colapso", requiriéndose una nueva epistemología de la gestión tributaria basada en el juicio contextual, la ética de la responsabilidad y la sabiduría práctica. El estudio trasciende el caso venezolano, ofreciendo un marco analítico aplicable a diversos contextos de alta complejidad institucional.

Palabras clave: Complejidad institucional, ética profesional, gerencia tributaria, hermenéutica crítica, trilema.

<https://doi.org/10.5281/zenodo.20789440>

JEL: H2, H20 y H26

Recibido: 01/02/26

Aprobado: 23/03/26

Como referenciar este artículo: Alexander José HERNÁNDEZ LOZADA. (2026). El Trilema del Gerente Tributario Venezolano: ¿Estrategia Fiscal, Cumplimiento Extremo o Supervivencia Empresarial? Revista Gestión y Gerencia. Vol. 20 (1). 1-23. <https://revistas.uclave.org/index.php/gyg>

The venezuelan tax manager's trilemma: tax strategy, extreme compliance, or business survival?

ABSTRACT

This article examines the complexity of tax management in Venezuela through the "Trilemma Model," which conceptualizes the unavoidable tension between tax strategy, extreme compliance, and business survival. Using a qualitative methodology with a critical-hermeneutic approach and drawing on two decades of the author's experience in tax advisory, it deconstructs the systemic dysfunction that transforms the legal framework into a primary source of uncertainty. The findings reveal decision-making pathologies such as "fiscal cyclothymia" and "organizational schizoid personality," where companies develop parallel structures to navigate the contradiction between formality and survival. It concludes that Venezuelan tax management represents the paradigm of the "postmodern decision-maker in collapse contexts," requiring a new epistemology of tax management based on contextual judgment, ethics of responsibility, and practical wisdom. The study transcends the Venezuelan case, offering an analytical framework applicable to various contexts of high institutional complexity.

Keywords: Critical hermeneutics, institutional complexity, tax management, professional ethics, trilemma.

O trilema do gerente tributário venezuelano: estratégia fiscal, cumprimento extremo ou sobrevivência empresarial?

RESUMO

Este artigo interpreta a complexidade da gestão tributária na Venezuela mediante o "Modelo do Trilema", que conceptualiza a tensão inevitável entre estratégia fiscal, cumprimento extremo e sobrevivência empresarial. Utilizando uma metodologia qualitativa com enfoque hermenêutico-crítico e sustentado em duas décadas de experiência do autor em assessoria tributária, desconstrói-se a disfuncionalidade sistêmica que transforma o marco legal em fonte principal de incerteza. Os achados revelam patologias decisórias como a "ciclotimia fiscal" e a "personalidade organizacional esquizoide", onde as empresas desenvolvem estruturas paralelas para navegar a contradição entre formalidade e sobrevivência. Conclui-se que a gestão tributária venezuelana representa o paradigma do "decisor pós-moderno em contextos de colapso", requerendo-se uma nova epistemologia da gestão tributária baseada no juízo contextual, na ética da responsabilidade e na sabedoria prática. O estudo transcende o caso venezuelano, oferecendo um marco analítico aplicável a diversos contextos de alta complexidade institucional.

Palavras-chave: Complexidade institucional, ética profissional, gestão tributária, hermenêutica crítica, trilema.

Introducción

Imagine por un momento que cada decisión que toma para garantizar la supervivencia de su empresa la acerca más al colapso financiero; que cada estrategia de optimización fiscal diseñada meticulosamente se convierte en su principal pasivo contingente; que el cumplimiento normativo exhaustivo consume los recursos necesarios para mantener su competitividad en el mercado. Esta no es una distopía ficticia, sino la realidad cotidiana que enfrenta el gerente tributario venezolano, atrapado en lo que este artículo conceptualiza como "El Trilema del Gerente Tributario Venezolano".

A través de las siguientes páginas, emprenderemos un recorrido académico sin precedentes que deconstruye la metamorfosis radical de la gerencia tributaria, transitando desde los principios de racionalidad limitada de Simon (1947) hacia lo que la teoría organizacional contemporánea identifica como entornos BANI - Frágiles, Ansiosos, No lineales e Incomprensibles- (Bennett y Lemoine, 2014). El análisis revela cómo la disfuncionalidad sistémica ha generado una "inseguridad jurídica activa" donde el marco legal, diseñado para generar certidumbre, se ha convertido en la principal fuente de riesgo operativo.

La investigación se despliega progresivamente revelando los tres vértices de este trilema insoslayable: una Estrategia Fiscal que opera en un "campo de juego deformado" donde la optimización técnica genera riesgos existenciales; un Cumplimiento Extremo que conduce a la "parálisis por análisis" y devora la rentabilidad empresarial; y una Supervivencia Empresarial que fuerza la transgresión de mandatos normativos como imperativo existencial. Cada vértice representa no solo un desafío operativo, sino una patología decisional con profundas implicaciones éticas y organizacionales.

La verdadera revelación emerge al explorar la dinámica interactiva del trilema, donde examinamos cómo las organizaciones desarrollan "personalidades esquizoides" navegando entre fachadas formales de cumplimiento y estructuras operativas informales de supervivencia. Este análisis nos conduce inexorablemente hacia una conclusión disruptiva: la gerencia tributaria venezolana representa el paradigma del "decisor posmoderno en contextos de colapso", un funámbulo estratégico que debe aprender a navegar sobre abismos donde ninguna técnica puede suplantar a la sabiduría práctica.

Prepare su intelecto para un desafío epistemológico sin concesiones: este artículo no solo diagnostica una realidad organizacional crítica, sino que propone nada

menos que una revolución en la educación gerencial tributaria, convocando a académicos y profesionales a co-construir una "escuela de pensamiento tributario para la complejidad". La lectura que está por comenzar transformará permanentemente su comprensión de lo que significa gestionar en la incertidumbre radical.

La Génesis del Trilema: De la Complejidad Administrativa a la Disfuncionalidad Sistémica

La gerencia tributaria, en su concepción teórica clásica, se fundamenta en los principios de racionalidad limitada y toma de decisiones bajo certidumbre propuestos por Simon (1947). No obstante, el contexto venezolano contemporáneo ha trascendido los límites de la mera complejidad para adentrarse en lo que la literatura organizacional moderna denomina entornos "BANI" (Brittle, Anxious, Nonlinear y Incomprehensible), una evolución conceptual de los ya conocidos entornos "VUCA" (Bennett y Lemoine, 2014). Esta transición paradigmática resulta crucial para comprender la naturaleza del desafío gerencial, pues ya no se trata simplemente de navegar volatilidad, sino de operar en un ecosistema donde las reglas básicas de causalidad y predictibilidad se han desvanecido por completo.

En consecuencia, el marco en el que opera el gerente tributario venezolano no se define únicamente por una normativa intrincada, sino por una disfuncionalidad sistémica que invalida los supuestos básicos de la planificación fiscal. Dicha disfuncionalidad se manifiesta a través de múltiples dimensiones interconectadas que confirman lo que North (1990) identificaba como características de economías en desarrollo: instituciones extractivas que generan incentivos perversos. Esta combinación de factores genera un entorno propicio donde la lógica técnica choca frontalmente con una realidad administrativa caótica, creando lo que Ostrom (2005) denominaría un "dilema social ampliado" en el ámbito tributario.

La paradoja central que emerge de este entorno es que el propio marco legal, diseñado teóricamente para generar orden y previsibilidad, se convierte en la principal fuente de incertidumbre y riesgo operativo. Por una parte, la velocidad de emisión de nuevas resoluciones y providencias supera la capacidad de asimilación de cualquier departamento tributario; por otra parte, la aplicación retroactiva de criterios y la interpretación extensiva de las normas crean una sensación de asedio permanente. Esta situación configura lo que Podgórecki (1991) caracterizaría como "inseguridad jurídica activa", donde la norma es un arma movediza más que un faro de certeza.

Desde una perspectiva teórica, esta realidad invalida los modelos de gestión basados en el control y la previsión a largo plazo, forzando una adaptación hacia lo que Weick (1993) conceptualizó como "improvisación estructurada". En este sentido, la gerencia tributaria deja de ser una función de cumplimiento para transformarse en una capacidad organizacional dinámica centrada en la gestión de contingencias, tal como sugieren los principios de la teoría de la resiliencia organizacional (Sutcliffe y Vogus, 2003). El profesional debe desarrollar competencias que le permitan anticipar posibles interpretaciones administrativas en un ejercicio de simulación de escenarios de alto riesgo.

Es así como, es esta disfuncionalidad sistémica la que da origen al trilema gerencial. En un entorno estable, los objetivos de estrategia fiscal, cumplimiento normativo y supervivencia empresarial pueden coexistir e incluso reforzarse mutuamente, tal como preveían los modelos tradicionales de cumplimiento de las obligaciones tributarias (James y Alley, 2002). Sin embargo, en el ecosistema fiscal venezolano, estos tres imperativos entran en una contradicción insoluble, forzando al gerente a tomar decisiones complicadas donde la optimización de un vértice necesariamente implica el sacrificio de los otros dos, confirmando las predicciones de la teoría de las restricciones (Goldratt, 1990) aplicada al ámbito tributario.

El Primer Vértice: La Estrategia Fiscal en un Campo de Juego Deformado

En un escenario normativo ideal, la estrategia fiscal constituye el ejercicio legítimo de optimización de recursos dentro del marco legal, alineado con la teoría de la Agencia y la maximización del valor para el principal (Jensen y Meckling, 1976). Este vértice representa la aspiración de cualquier departamento tributario: crear valor a través de una planificación inteligente que minimice la carga fiscal sin transgredir los límites legales, tal como propusieron Scholes y Wolfson (1992) en su enfoque de impuestos como costo controlable. No obstante, en el caso venezolano, este componente del trilema sufre una distorsión profunda que vacía de contenido su potencial beneficioso.

La razón fundamental de esta distorsión estriba en que los instrumentos convencionales de planificación chocan contra una realidad económica contradictoria y una interpretación administrativa impredecible. Por ejemplo, la determinación de un hecho imponible en un entorno hiperinflacionario se convierte en un ejercicio de abstracción contable más que en una representación fiel de la capacidad contributiva real del contribuyente, contradiciendo el principio de capacidad contributiva que Zimmer (2014) considera fundamental en los sistemas

tributarios modernos. Los mecanismos de ajuste por inflación, cuando existen, resultan insuficientes o técnicamente cuestionables, generando una base imponible ficticia.

Asimismo, la planificación fiscal internacional se ve severamente comprometida por la coexistencia de un control cambiario anacrónico con una economía dolarizada de facto. Los precios de transferencia, que en otros contextos son una herramienta de optimización legítima según los estándares de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE (2017), en Venezuela se convierten en un foco de riesgo ante la imposibilidad de repatriar dividendos o pagar regalías a precios de mercado. Esta situación crea un "derecho tributario alucinado", donde las transacciones se registran contablemente a valores que no corresponden con la realidad económica, generando obligaciones tributarias sobre utilidades que no pueden materializarse financieramente.

Adicionalmente, la estrategia fiscal se ve amenazada por lo que se puede denominar el "riesgo interpretativo extremo". Lo que en otras jurisdicciones sería una estrategia fiscal robusta y defendible, en Venezuela puede ser reinterpretado por el fisco como un acto de elusión, mediante la aplicación de doctrinas como el "abuso de las formas jurídicas" de manera expansiva y poco predecible, violando el principio de seguridad jurídica que Dworkin (1986) considera esencial para el Estado de Derecho. Esto convierte al asesor tributario en una suerte de "adivino normativo", obligado a predecir no lo que la ley dice, sino cómo podría ser reinterpretada.

En definitiva, el vértice de la Estrategia Fiscal en el trilema venezolano representa una paradoja cruel: mientras más sofisticada y técnicamente correcta sea la planificación, mayor puede ser el riesgo de conflicto con el fisco, confirmando lo que Tversky y Kahneman (1981) identificaron como el "sesgo de aversión a la pérdida" aplicado al ámbito tributario. Esto genera un efecto paralizante sobre la inversión y la formalidad, pues las empresas optan por estrategias menos eficientes pero más defensables, o simplemente renuncian a toda planificación por el costo de transacción que implica defenderla, tal como predice la teoría de los costos de transacción (Williamson, 1985).

El Segundo Vértice: El Cumplimiento Extremo y la Parálisis por Análisis

Frente a la amenaza de sanciones desproporcionadas y a la opacidad normativa antes descrita, la tentación gerencial natural es refugiarse en el cumplimiento extremo. Este vértice del trilema se caracteriza por una adhesión literal, exhaustiva

y frecuentemente obsesiva a toda norma promulgada, con el fin último de minimizar cualquier riesgo de conflicto con la administración tributaria. Teóricamente, este comportamiento se relaciona con el concepto de aversión al riesgo descrito por Kahneman y Tversky (1981) en su Teoría de las Perspectivas, donde la percepción de una potencial pérdida (una sanción) tiene un peso psicológico mayor que la posibilidad de una ganancia equivalente (el ahorro fiscal).

No obstante, lo que aparentemente constituye una estrategia defensiva racional deriva rápidamente en una patología organizacional crítica: la parálisis por análisis. Esta condición se manifiesta cuando los recursos dedicados a monitorear, interpretar y aplicar cada cambio normativo alcanzan un punto de rendimientos decrecientes tan abrupto que devoran la rentabilidad y la agilidad operativa de la empresa, confirmando lo que Simon (1978) anticipaba sobre los límites de la racionalidad en la toma de decisiones complejas. Los departamentos jurídico-tributarios se ven obligados a dedicar esfuerzos descomunales a tareas de cumplimiento normativo básico, descuidando funciones de valor agregado.

Más allá de los costos directos, el cumplimiento extremo genera lo que podría denominarse "ciegos regulatorios": la incapacidad de distinguir entre requisitos sustanciales y meras formalidades administrativas debido al volumen abrumador de normas por cumplir, fenómeno que Power (1997) caracterizó como la "sociedad de auditoría" donde los rituales de verificación devienen más importantes que la sustancia económica. Cuando todo es prioritario, nada lo es realmente, y las empresas terminan cumpliendo deficientemente con todo, o invirtiendo recursos desproporcionados en aspectos triviales mientras descuidan riesgos materiales.

Cabe añadir que este vértice genera un fenómeno perverso de "cumplimiento ficticio", donde las empresas se ven forzadas a presentar declaraciones y formularios cuya base técnica es incierta, simplemente para evitar sanciones por omisión, tal como documenta Braithwaite (2005) en sus estudios sobre cultura de cumplimiento. Las frecuentes modificaciones en los sistemas electrónicos, los plazos perentorios para presentaciones y la falta de guías claras por parte de la administración convierten el proceso de declarar en un ritual formal vacío de contenido sustancial, donde lo importante no es reflejar la realidad económica, sino cumplir con el requisito administrativo.

En última instancia, esta búsqueda de una certidumbre ilusoria a través del cumplimiento extremo puede llevar a la organización a un estado de inanición estratégica, donde cumple exhaustivamente con el fisco pero fracasa

estrepitosamente en el mercado, fenómeno que Senge (1990) identificaría como "fijación en los síntomas" más que en las causas profundas de los problemas organizacionales. La empresa se convierte en una "organización disfuncionalmente burocrática", donde los procedimientos internos se vuelven tan rígidos y complejos que impiden la adaptación al entorno competitivo, confirmando las predicciones de Merton (1968) sobre la disfuncionalidad burocrática.

El Tercer Vértice: La Supervivencia Empresarial como Imperativo Existencial

El vértice más primario y, a la vez, más complejo del trilema es el de la supervivencia empresarial. Cuando la continuidad operativa de la empresa está en juego crónico, los paradigmas tradicionales de cumplimiento y estrategia fiscal se relativizan hasta perder su significado convencional. Desde una perspectiva teórica basada en recursos y capacidades (Barney, 1991), la empresa debe priorizar fatalmente la conservación de sus activos críticos –flujo de caja, inventarios, capital humano– para mantener su viabilidad como organización en funcionamiento, incluso si esto implica transgredir mandatos normativos que en condiciones normales serían ineludibles.

Esta realidad da lugar a lo que podría conceptualizarse como la "jerarquía de necesidades tributarias", una adaptación de la pirámide de Maslow (1943) al ámbito fiscal. En la base de esta pirámide se encuentra la supervivencia inmediata de la empresa como ente económico; solo cuando esta necesidad está satisfecha pueden considerarse plenamente los niveles superiores de cumplimiento normativo y optimización fiscal, tal como sugiere la teoría de la autodeterminación (Deci y Ryan, 2000) aplicada al comportamiento organizacional. En el contexto venezolano, muchas empresas operan permanentemente en el nivel base de esta jerarquía, donde las consideraciones éticas y formales quedan subordinadas al imperativo existencial.

En este sentido, decisiones que desde fuera podrían parecer irracionales o incluso delictivas –como priorizar el pago de nómina sobre una obligación tributaria– dejan de ser un problema contable para convertirse en una imperativa existencial. El gerente se enfrenta entonces a un conflicto ético insoslayable que Rest (1986) caracterizaría como un "dilema moral de cuarto nivel" en su modelo de comportamiento ético: por un lado, su deber formal hacia el fisco y el marco legal; por otro lado, su responsabilidad real hacia empleados, proveedores y la continuidad de la organización que dirige. Esta tensión define la esencia del vértice de supervivencia en el trilema.

Es crucial comprender que este vértice no representa una estrategia deliberada, sino más bien una "lógica de emergencia permanente" que se impone por las circunstancias, similar a lo que Weick (1993) denominó "colapso del sensemaking" en situaciones de crisis extrema. Las empresas desarrollan lo que en teoría de sistemas se denomina "mecanismos de adaptación patológica", donde soluciones temporales a crisis inmediatas se convierten en estructuras operativas permanentes, confirmando lo que Argyris (1990) identificó como "rutinas defensivas" organizacionales. La informalidad, la doble contabilidad y el incumplimiento selectivo se institucionalizan.

Finalmente, este vértice tiene profundas implicaciones para la ética profesional del contador público y asesor tributario. El profesional se ve atrapado entre su juramento de fidelidad a los principios técnicos y su lealtad hacia la organización que le paga, enfrentando lo que Kidder (1995) clasificaría como un "dilema de lealtades en conflicto". En muchos casos, el asesor debe elegir entre ser "técnicamente correcto" a riesgo de precipitar el colapso de su cliente, o ser "éticamente flexible" para garantizar la supervivencia de la organización y sus puestos de trabajo, dilema que pone a prueba los límites de la deontología profesional (Parker, 1994).

La Dinámica del Trilema: Interacciones y Patologías Decisionales

La verdadera naturaleza disruptiva del modelo del trilema no reside en la descripción aislada de cada vértice, sino en la comprensión de la dinámica de sus interacciones. Estos tres polos –Estrategia Fiscal, Cumplimiento Extremo y Supervivencia Empresarial– no son estáticos ni independientes; por el contrario, se relacionan en una tensión dialéctica permanente que genera fenómenos emergentes imposibles de entender analizando cada componente por separado, confirmando lo que Ashby (1956) postulaba sobre la naturaleza de los sistemas complejos. Esta dinámica transforma la gerencia tributaria de una función técnica en un sistema adaptativo complejo con comportamientos no lineales.

En primer lugar, cualquier avance significativo hacia el vértice de la Estrategia Fiscal inevitablemente debilita la posición de Cumplimiento Extremo y puede poner en riesgo la Supervivencia si atrae una sanción desproporcionada, ejemplificando lo que Perrow (1984) caracterizó como "acciones normales que generan catástrofes" en sistemas complejos acoplados. Por ejemplo, una planificación agresiva de precios de transferencia puede optimizar la carga fiscal en el papel, pero simultáneamente aumenta exponencialmente el riesgo de una fiscalización

prolongada que podría quebrar el flujo de caja de la empresa. Esta relación inversa entre optimización y riesgo crea lo que se podría denominar la "paradoja del estratega".

De igual forma, una retirada defensiva hacia el vértice del Cumplimiento Extremo sacrifica inevitablemente la Estrategia Fiscal y puede erosionar progresivamente la Supervivencia por los altos costos operativos que implica, fenómeno que Williamson (1985) previó en su análisis de los costos de transacción en mercados imperfectos. Las empresas que adoptan esta postura suelen experimentar lo que en teoría de decisiones se conoce como "el síndrome del escudo perfecto": la búsqueda obsesiva de seguridad absoluta frente al fisco las lleva a implementar estructuras de cumplimiento normativo tan costosas y burocráticas que terminan minando su competitividad en el mercado, confirmando las predicciones de la teoría de la eficiencia X (Leibenstein, 1966).

Es aquí donde, la priorización absoluta del vértice de la Supervivencia suele implicar el abandono tácito o explícito de los otros dos vértices, generando una deuda técnica y de riesgo latente que puede materializarse en cualquier momento, tal como analiza Beck (1992) en su sociedad del riesgo. Las empresas que operan predominantemente en este modo desarrollan lo que podríamos llamar una "personalidad organizacional esquizoide" que Goffman (1959) reconocería como gestión de impresiones institucional: por un lado, mantienen una fachada formal de cumplimiento ante el fisco; por otro lado, desarrollan una estructura operativa paralela e informal que es la que realmente garantiza su funcionamiento.

Esta dinámica triangular genera patrones decisionales específicos que constituyen auténticas patologías gerenciales. La más común es la "ciclotimia fiscal", caracterizada por oscilaciones erráticas entre vértices que Staw y Ross (1987) identificarían como "escalamiento del compromiso" en contextos de fracaso. Otra patología frecuente es la "delegación absoluta", donde el gerente, abrumado por la complejidad del trilema, delega completamente la responsabilidad en asesores externos sin una estrategia coherente, resultando en decisiones fragmentadas que confirman lo que Janis (1972) denominó "pensamiento grupal" en situaciones de alta presión.

En síntesis, la dinámica del trilema revela que la gerencia tributaria venezolana es esencialmente un juego de equilibrios inestables donde no existen soluciones permanentes, sino sólo ajustes temporales y contextuales, tal como postula la teoría del equilibrio puntuado (Gersick, 1991) aplicada al cambio organizacional. La

habilidad del gerente no reside en encontrar el punto óptimo –que no existe– sino en navegar competentemente las tensiones entre estos tres polos, anticipando los puntos de ruptura y gestionando las compensaciones de manera consciente y estratégica, desarrollando lo que Mintzberg (1994) caracterizó como "estrategia emergente" en entornos turbulentos.

Metodología

Hermenéutica Crítica y Experiencia Práctica en el Análisis de la Complejidad Tributaria

La investigación se sustenta en un diseño cualitativo basado en la hermenéutica crítica, enfoque que permite deconstruir los significados profundos y las estructuras de poder subyacentes en el entramado normativo tributario venezolano (Gadamer, 1977; Ricoeur, 1981). Este enfoque integra el análisis documental exhaustivo con la experiencia práctica acumulada del autor como asesor tributario, configurando lo que Ricoeur (1981) denomina un "círculo hermenéutico ampliado".

El corpus documental abarca normativa vigente, jurisprudencia fiscal, informes técnicos, resoluciones administrativas y documentos de política tributaria emitidos entre 2014 y 2024. Este período se caracteriza por una dinámica regulatoria marcada por la modificación constante y acelerada de leyes y providencias, sumada a una presión fiscalizadora progresivamente asfixiante. Inicialmente, estas condiciones generaron un entorno VUCA: volátil, incierto, complejo y ambiguo, en el que la adaptación estratégica todavía era posible. Con la intensificación sostenida de cambios normativos y mecanismos de control cada vez más invasivos, se produjo un punto de inflexión hacia un entorno BANI: frágil, ansioso, no lineal e incomprensible caracterizado por una inseguridad jurídica activa que condiciona radicalmente la gerencia tributaria.

Desde una perspectiva metodológica, la fusión de horizontes se operacionalizó como un proceso dialógico e iterativo entre el horizonte del investigador definido por su formación, trayectoria profesional y experiencia práctica y el horizonte de los documentos normativos y las prácticas observadas. En términos gadamerianos, un horizonte es una "gama de visión" históricamente situada y en constante reconfiguración, donde el significado emerge de la interacción dinámica entre las precomprensiones del intérprete y la tradición del texto (conciencia histórico-efectiva).

Este diálogo se materializó mediante un procedimiento sistemático de lectura y relectura, en el que cada texto fue abordado con la disposición explícita de cuestionar y transformar las preconcepciones iniciales. Cada ciclo de confrontación y reformulación se documentó, garantizando transparencia y rigor y generando un registro verificable de cómo se despliega la comprensión en el círculo hermenéutico ampliado, donde las partes y el todo del discurso normativo se interpretan mutuamente.

El proceso interpretativo se desarrolló mediante tres fases sucesivas de análisis crítico, concebidas como momentos dialécticos interrelacionados y no estrictamente lineales. En una primera fase, se realizó una deconstrucción normativa de los textos legales, orientada a identificar contradicciones internas, vacíos regulatorios y ambigüedades interpretativas en la arquitectura del sistema tributario venezolano. En una segunda fase, se ejecutó un análisis dialéctico de las tensiones entre el marco formal y las prácticas informales emergentes, lo que permitió evidenciar no solo la disfuncionalidad jurídica, sino también la generación de respuestas adaptativas organizacionales que desbordan las categorías analíticas inicialmente previstas.

En este estadio emergieron categorías interpretativas no contempladas en la formulación original del Modelo del Trilema tales como normalización de la excepcionalidad, cumplimiento defensivo y racionalidad de supervivencia normativa, las cuales surgieron del contraste reiterado entre prescripción legal, interpretación administrativa y praxis empresarial. Al final, se llevó a cabo una síntesis crítica que integró estas categorías emergentes al modelo conceptual, permitiendo su reformulación como una estructura dinámica y abierta, capaz de explicar los patrones recurrentes observados en la interacción entre norma, autoridad fiscal y comportamiento empresarial, sin reducirlos a esquemas deterministas o estáticos.

Con el propósito de visualizar la dinámica relacional entre el Trilema Gerencial Tributario y las categorías emergentes identificadas durante el análisis dialéctico, se presenta a continuación la Figura 1, la cual sintetiza el carácter sistémico, no lineal y adaptativo del modelo reformulado.

Figura 1. Trilema gerencial tributario y categorías emergentes

Fuente: Hernández (2025)

La Figura 1 no debe interpretarse como una representación estática del Modelo del Trilema, sino como una configuración sistémica dinámica que emerge del análisis dialéctico entre el marco normativo formal, la interpretación administrativa y las prácticas empresariales observadas. Las categorías emergentes (normalización de la excepcionalidad, cumplimiento defensivo y racionalidad de supervivencia normativa) operan como mecanismos adaptativos intermedios que tensionan y reconfiguran continuamente los vértices tradicionales del trilema, evidenciando su carácter no lineal y contingente.

En este sentido, la figura cumple una función heurística y explicativa, al mostrar cómo dichas categorías no sustituyen el modelo original, sino que lo amplían y complejizan, permitiendo comprender la toma de decisiones gerenciales tributarias como un proceso situado, relacional y condicionado por dinámicas sistémicas de alta complejidad.

La validez se fortaleció mediante la triangulación de fuentes, que incluyó el análisis documental longitudinal, la experiencia profesional y la evolución de las prácticas fiscalizadoras, así como la integración del capital experiencial acumulado (Bourdieu, 1990) del autor. Esta triangulación de la inseguridad jurídica activa permitió constatar que el desplazamiento hacia un entorno BANI no es un hito aislado, sino el resultado acumulativo de la constante modificación legal y la presión fiscalizadora asfixiante del período 2014–2024. Dicho entorno se caracteriza por la fragilidad estructural, la ansiedad decisional, la no linealidad de la autoridad fiscal y la incomprendibilidad práctica de las obligaciones.

La experiencia vivida operó como horizonte inicial de sentido, sometido a una contrastación teórica permanente con categorías de la teoría de sistemas complejos (Morin, 2008), como no linealidad y emergencia. Este ejercicio reflexivo y dialógico entre praxis, normativa y teoría evitó el sesgo subjetivo y fortaleció el rigor epistemológico. El proceso demostró que, bajo condiciones BANI, la gerencia tributaria abandona la lógica de gestión del riesgo para situarse en una supervivencia normativa, donde la prioridad es evitar impactos inmediatos, no diseñar estrategias sostenibles.

En consecuencia, la metodología responde a lo que Flyvbjerg (2001) denomina “ciencia social phronética”, privilegiando la sabiduría práctica sobre el conocimiento técnico abstracto. Este enfoque permite trascender la descripción normativa para revelar las lógicas subyacentes como la transición de VUCA a BANI, que gobiernan la gestión tributaria en contextos de colapso institucional, capturando su naturaleza compleja y dinámica donde las categorías tradicionales resultan insuficientes.

Resultados

El Gerente como Funámbulo del Siglo XXI - Hacia una Nueva Epistemología de la Gestión Tributaria

La síntesis de los cinco aspectos analizados configura una figura gerencial radicalmente transformada: el gerente tributario venezolano emerge como el paradigma del "decisor posmoderno en contextos de colapso", un funámbulo estratégico que debe navegar permanentemente sobre abismos de incertidumbre. Esta caracterización nos obliga a repensar los fundamentos mismos de la teoría gerencial tributaria, pues evidencia que las categorías tradicionales de análisis - cumplimiento, optimización, riesgo - resultan insuficientes para captar la complejidad de una realidad donde, como señala Bauman (2000) en su

conceptualización de la modernidad líquida, "la incertidumbre es la única certeza". ¿Acaso no estamos presenciando la metamorfosis más radical en la historia de la profesión tributaria, donde el gerente debe convertirse simultáneamente en contable, estratega, psicólogo organizacional y filósofo práctico?

La potencia analítica del "Modelo del Trilema" trasciende el caso venezolano y ofrece un marco conceptual para entender dinámicas gerenciales en múltiples contextos de alta complejidad sistémica. Desde empresas operando bajo regímenes de sanciones internacionales hasta organizaciones navegando transiciones económicas bruscas, pasando por corporaciones enfrentando disruptores tecnológicos acelerados, el trilema se revela como un patrón recurrente en la gerencia contemporánea. Esta versatilidad conceptual invita a investigadores globales a explorar: ¿en qué otros contextos de fractura institucional emerge esta tensión tridimensional? ¿Podría el trilema convertirse en un marco analítico para una teoría general de la gestión en entornos de alta entropía institucional?

Desde la experiencia de dos décadas de asesoría, se hace evidente que las soluciones puramente técnicas resultan profundamente insuficientes para navegar el trilema. La verdadera competencia crítica del gerente contemporáneo no reside en el dominio normativo - cada vez más efímero e inaplicable - sino en lo que podríamos denominar "capacidad de juicio situacional en la incertidumbre". Esta constatación nos lleva a afirmar contundentemente que el desafío esencial es filosófico-gerencial antes que técnico-normativo. ¿No será que hemos sobrevalorado el conocimiento técnico y subestimado la sabiduría práctica en la formación de nuestros gerentes tributarios?

La necesaria nueva epistemología de la gestión tributaria debe construirse sobre tres pilares fundamentales que desafían la tradición: primero, el reconocimiento de la incertidumbre radical como condición permanente, no como anomalía transitoria; segundo, la aceptación de la ética de la responsabilidad contextual por sobre el formalismo normativo; tercero, el desarrollo de competencias para la navegación de dilemas en lugar de la búsqueda de soluciones definitivas. Esta reorientación epistemológica convoca a académicos y profesionales a co-construir lo que podríamos denominar "escuela de pensamiento tributario para la complejidad", integrando saberes de la teoría de sistemas complejos, la filosofía práctica y la psicología del juicio profesional.

Finalmente, el modelo del funámbulo estratégico nos confronta con una pregunta fundamental sobre el futuro de la profesión: ¿estamos formando a los gerentes

tributarios para navegar el mundo que fue, o para liderar en el mundo que viene? La evidencia sugiere que las competencias requeridas - tolerancia a la ambigüedad, pensamiento paradójico, juicio prudencial, capacidad de improvisación estructurada - brillan por su ausencia en los programas de formación tradicionales. El desafío que planteamos a las escuelas de negocios, universidades y asociaciones profesionales es trascendental: necesitamos nada menos que una revolución en la educación gerencial tributaria que privilegie la sabiduría práctica sobre el conocimiento técnico, la agilidad mental sobre la especialización estrecha, y el coraje moral sobre el cumplimiento automático. El funámbulo del siglo XXI aguarda su formación.

Conclusiones

Hacia una Praxis Gerencial en la Incertidumbre Radical: Competencias y Herramientas para el Funámbulo Estratégico

A manera de síntesis, la investigación evidencia que la gerencia tributaria venezolana constituye un caso paradigmático de gestión en entornos de colapso institucional, donde la disfuncionalidad sistémica genera un trilema insoluble entre estrategia fiscal, cumplimiento extremo y supervivencia empresarial. Este patrón no es una anomalía transitoria, sino una nueva normalidad gerencial, que demanda, como sostiene Morin (1990), un “pensamiento capaz de unir conceptos que se rechazan entre sí”. La superación de esta aporía requiere una transformación copernicana en la comprensión de lo que significa gestionar en contextos de alta entropía institucional.

El Modelo del Trilema, aunque surgido de la experiencia venezolana, posee vocación universal. Contextos tan diversos como corporaciones bajo sanciones internacionales o pymes frente a disrupciones tecnológicas aceleradas muestran la misma tensión tridimensional, lo que invita a desarrollar estudios comparados para capturar la sabiduría práctica emergente (Flyvbjerg, 2001).

Desde la epistemología de la práctica (Tsoukas y Vladimirou, 2001) y el pensamiento reflexivo de Schön (1983), el gerente funámbulo requiere un conjunto de competencias operativas que trasciendan la lógica técnica-instrumental tradicional. Estas competencias pueden organizarse como se muestra en el cuadro 1:

Cuadro 1. Competencias operativas y herramientas para el gerente frenámbulo

Competencia	Descripción Operativa	Herramientas Sugeridas
Improvisación Estructurada	Capacidad de tomar decisiones técnicas bajo ambigüedad normativa sin comprometer la legalidad	Matrices de riesgo contextual, simulaciones de escenarios, protocolos de decisión rápida
Pensamiento Paradójico	Gestionar la tensión entre cumplimiento literal y viabilidad financiera	Diagramas de decisiones paradoxales, sesiones de role-playing para dilemas éticos
Gestión de Impresiones Institucional	Diseñar “fachadas de cumplimiento” que protejan operaciones reales sin infringir normas	Checklists de auditoría preventiva, dashboards de cumplimiento simbólico
Juicio Prudencial	Evaluar impactos inmediatos y mediatos de cada decisión en un entorno no lineal	Mapas de consecuencias, registros de decisiones con retroalimentación iterativa
Coraje Moral	Tomar decisiones éticamente responsables frente a presiones externas	Protocolos de ética situacional, consultas en comunidades de práctica
Participación en Comunidades de Práctica	Compartir y refinar conocimiento tácito para enfrentar dilemas extremos	Redes profesionales colaborativas, mentorías, laboratorios de escenarios

Fuente: Hernández (2025)

Además, se recomienda un esquema de toma de decisiones basado en el Trilema, donde el gerente evalúa, para cada situación: nivel de riesgo fiscal, margen de supervivencia operativa y estrategia empresarial deseada. Este esquema puede integrarse en matrices dinámicas o simulaciones de escenarios, constituyendo un guion operativo que traslada el diagnóstico conceptual a la praxis cotidiana del profesional.

La propuesta de “comunidades de práctica” (Wenger, 1998) debe formalizarse mediante convenios con asociaciones profesionales, laboratorios de simulación y protocolos de confidencialidad que protejan al asesor frente a dilemas éticos extremos, permitiendo el intercambio seguro de experiencias y el desarrollo de un capital práctico colectivo.

Finalmente, la experiencia venezolana muestra que la excelencia gerencial ya no se mide por aplicar soluciones conocidas, sino por mantener la capacidad de acción significativa frente a lo irreductiblemente ambiguo. El gerente-funámbulo se constituye como un arquetipo del profesional del futuro, que, siguiendo Sennett (2008), debe:

1. Navegar aguas profundas donde ningún algoritmo sustituye el juicio humano.
2. Aplicar la sabiduría práctica más allá de la norma escrita.
3. Asumir responsabilidad última sobre las consecuencias de sus decisiones en contextos de incertidumbre radical.

En resumen, el artículo no solo diagnostica la crisis sistémica, sino que traduce la teoría a la acción, ofreciendo competencias, herramientas y estrategias concretas para guiar al profesional y a las instituciones en entornos de colapso institucional.

Recomendaciones

El presente artículo ha evidenciado que la gerencia tributaria venezolana no puede abordarse únicamente desde la racionalidad técnica ni los modelos normativos tradicionales. En contextos de colapso institucional, donde la ley es mutable y la presión fiscalizadora asfixiante, el gerente se convierte en un funámbulo estratégico, obligado a navegar tensiones irresolubles entre estrategia fiscal, cumplimiento extremo y supervivencia empresarial. Ante esta realidad, las siguientes recomendaciones buscan trascender la descripción del fenómeno y proponer **acciones disruptivas y prácticas**, capaces de sistematizar la improvisación, el juicio prudencial y la resiliencia ética, sin perder de vista la dimensión compleja y emergente de la praxis gerencial.

- ✓ Establecer laboratorios de colapso controlado donde los gerentes puedan experimentar la presión normativa y fiscal en tiempo real, evaluando decisiones con consecuencias simuladas, para cultivar la improvisación estructurada y la capacidad de improvisar bajo riesgo extremo sin dañar la organización.
- ✓ Transformar el conocimiento experiencial acumulado en cartografías operativas de decisiones adaptativas, registrando patrones emergentes que escapan a los manuales normativos, convirtiendo la experiencia práctica en un repositorio replicable de estrategias situacionales.
- ✓ Crear redes transversales de alerta y reflexión ética que integren expertos de diversas disciplinas (contadores, abogados, economistas, tecnólogos) para anticipar cambios regulatorios, analizar dilemas éticos complejos y proteger al asesor frente a escenarios de riesgo legal y moral.
- ✓ Desarrollar matrices de juicio situacional que conecten el Trilema con las categorías emergentes (normalización de la excepcionalidad, cumplimiento defensivo, racionalidad de supervivencia), permitiendo al gerente calibrar

acción ética, estratégica y operativa ante cada dilema normativo de alta incertidumbre.

- ✓ Rediseñar la formación del gerente tributario, sustituyendo la lógica técnico-instrumental por programas centrados en pensamiento paradójico, improvisación estructurada, juicio prudencial y resiliencia ética, incorporando ejercicios prácticos donde los estudiantes enfrenten dilemas reales de entornos colapsados.
- ✓ Establecer protocolos de transparencia ética proactiva que construyan fachadas de cumplimiento legítimas, combinando interpretación contextual, evidencia mínima y gestión de impresiones institucional, salvaguardando la supervivencia empresarial y la responsabilidad ética del gerente ante la autoridad fiscal.
- ✓ Crear observatorios de complejidad aplicada que realicen seguimiento sistemático de la interacción entre norma, praxis empresarial y fiscalización, generando evidencia longitudinal que transforme la incertidumbre radical en conocimiento operativo, retroalimentando la praxis de futuros gerentes funámbulo y consolidando la epistemología de la práctica.

Estas recomendaciones no pretenden ser un manual definitivo, sino un **desafío intelectual y operativo**: invitan a la comunidad académica y profesional a explorar nuevos caminos para enseñar, evaluar y ejercer la gerencia tributaria en contextos de colapso. Más allá de Venezuela, su aplicación puede abrir espacios de investigación y experimentación comparada en entornos complejos y frágiles a nivel global. La invitación es clara: continuar desarrollando, afinando y radicalizando estas ideas para transformar la praxis gerencial desde la teoría, la ética y la experiencia práctica, construyendo así gerentes capaces de navegar lo irreductiblemente ambiguo con juicio, creatividad y responsabilidad contextual.

Referencias

Argyris, C. (1990). *Overcoming organizational defenses: Facilitating organizational learning*. Allyn and Bacon. Boston, MA, Estados Unidos.

Ashby, W. (1956). *An introduction to cybernetics*. Chapman & Hall. Londres, Reino Unido.

Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
Consultado 18 de marzo de 2025

- Bauman, Z. (2000). *Liquid modernity*. Polity Press. Cambridge, Reino Unido.
- Beck, U. (1992). *Risk society: Towards a new modernity*. Sage Publications. Londres, Reino Unido.
- Bennett, N. y Lemoine, G. (2014). What VUCA really means for you. *Harvard Business Review*, 92(1/2), 27-42. <https://hbr.org/2014/01/what-vuca-really-means-for-you> Consultado 11 de marzo de 2025
- Bourdieu, P. (1990). *The logic of practice*. Stanford University Press. Stanford, CA, Estados Unidos.
- Braithwaite, V. (2005). *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*. Ashgate Publishing. Aldershot, Reino Unido.
- Deci, E. y Ryan, R. (2000). The "what" and "why" of goal pursuits: Human needs and the self-determination of behavior. *Psychological Inquiry*, 11(4), 227-268. https://doi.org/10.1207/S15327965PLI1104_01 Consultado 25 de marzo de 2025
- Dworkin, R. (1986). *Law's empire*. Harvard University Press. Cambridge, MA, Estados Unidos.
- Flyvbjerg, B. (2001). *Making social science matter: Why social inquiry fails and how it can succeed again*. Cambridge University Press. Cambridge, Reino Unido.
- Gadamer, H.-G. (1977). *Philosophical hermeneutics*. University of California Press. Berkeley, CA, Estados Unidos.
- Gersick, C. (1991). Revolutionary change theories: A multilevel exploration of the punctuated equilibrium paradigm. *Academy of Management Review*, 16(1), 10-36. <https://doi.org/10.5465/amr.1991.4278988> Consultado 07 de marzo de 2025
- Goldratt, E. (1990). *What is this thing called theory of constraints and how should it be implemented?* North River Press. Croton-on-Hudson, NY, Estados Unidos.
- Goffman, E. (1959). *The presentation of self in everyday life*. Anchor Books. Nueva York, NY, Estados Unidos.

- James, S. y Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42. <https://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/26906/> Consultado 07 de abril de 2025
- Janis, I. (1972). *Victims of groupthink: A psychological study of foreign-policy decisions and fiascoes*. Houghton Mifflin. Boston, MA, Estados Unidos.
- Jensen, M. y Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X) Consultado 20 de marzo de 2025
- Kidder, R. (1995). *How good people make tough choices: Resolving the dilemmas of ethical living*. William Morrow. Nueva York, NY, Estados Unidos.
- Klein, H. y Myers, M. (1999). A set of principles for conducting and evaluating interpretive field studies in information systems. *MIS Quarterly*, 23(1), 67-93. <https://doi.org/10.2307/249410> Consultado 22 de marzo de 2025
- Leibenstein, H. (1966). Allocative efficiency vs. X-efficiency. *American Economic Review*, 56(3), 392-415. <https://www.jstor.org/stable/1823775> Consultado 22 de marzo de 2025
- Maslow, A. (1943). A theory of human motivation. *Psychological Review*, 50(4), 370-396. <https://doi.org/10.1037/h0054346> Consultado 20 de marzo de 2025
- Merton, R. (1968). *Social theory and social structure* (Rev. ed.). Free Press. Nueva York, NY, Estados Unidos.
- Mintzberg, H. (1994). *The rise and fall of strategic planning*. Free Press. Nueva York, NY, Estados Unidos.
- Morin, E. (1990). *Introduction à la pensée complexe*. Éditions du Seuil. París, Francia.
- North, D. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press. Cambridge, Reino Unido.

Ostrom, E. (2005). *Understanding institutional diversity*. Princeton University Press. Princeton, NJ, Estados Unidos.

Parker, L. (1994). Professional accounting body ethics: In search of the private interest. *Accounting, Organizations and Society*, 19(6), 507-525. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90021-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90021-3) Consultado 09 de marzo de 2025

Perrow, C. (1984). *Normal accidents: Living with high-risk technologies*. Basic Books. Nueva York, NY, Estados Unidos.

Podgórecki, A. (1991). *Social oppression*. Greenwood Press. Westport, CT, Estados Unidos.

Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press. Oxford, Reino Unido.

Rest, J. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. Praeger. Nueva York, NY, Estados Unidos.

Ricoeur, P. (1981). *Hermeneutics and the human sciences: Essays on language, action and interpretation*. Cambridge University Press. Cambridge, Reino Unido.

Scholes, M. y Wolfson, M. (1992). *Taxes and business strategy: A planning approach*. Prentice Hall. Englewood Cliffs, NJ, Estados Unidos.

Senge, P. (1990). *The fifth discipline: The art and practice of the learning organization*. Doubleday. Nueva York, NY, Estados Unidos.

Simon, H. (1947). *Administrative behavior: A study of decision-making processes in administrative organization*. Macmillan. Nueva York, NY, Estados Unidos.

Simon, H. (1978). Rationality as process and as product of thought. *American Economic Review*, 68(2), 1-16. <http://www.jstor.org/stable/1816653>. Consultado 19 de abril de 2025

Staw, B. y Ross, J. (1987). Behavior in escalation situations: Antecedents, prototypes, and solutions. *Research in Organizational Behavior*, 9, 39-78.

Sutcliffe, K. y Vogus, T. (2003). Organizing for resilience. En K. S. Cameron, J. E. Dutton, & R. E. Quinn (Eds.), *Positive organizational scholarship: Foundations of a new discipline* (pp. 94-110). Berrett-Koehler. San Francisco, CA, Estados Unidos.

Swedberg, R. (2003). *Principles of economic sociology*. Princeton University Press. Princeton, NJ, Estados Unidos.

Taleb, N. (2012). *Antifragile: Things that gain from disorder*. Random House. Nueva York, NY, Estados Unidos.

Tversky, A., y Kahneman, D. (1981). The framing of decisions and the psychology of choice. *Science*, 211(4481), 453-458
<https://www.science.org/doi/10.1126/science.7455683> Consultado 05 de marzo de 2025

Weick, K. (1993). The collapse of sensemaking in organizations: The Mann Gulch disaster. *Administrative Science Quarterly*, 38(4), 628-652.
<https://doi.org/10.2307/2393339> Consultado 05 de marzo de 2025

Wenger, E. (1998). *Communities of practice: Learning, meaning, and identity*. Cambridge University Press. Cambridge, Reino Unido.

Williamson, O. (1985). *The economic institutions of capitalism: Firms, markets, relational contracting*. Free Press. Nueva York, NY, Estados Unidos.

Yin, R. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6th ed.). Sage Publications. Thousand Oaks, CA, Estados Unidos.

Zimmer, B. (2014). *Capacity to pay and fairness in taxation*. Routledge. London, Reino Unido.