

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS**

**ANÁLISIS DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS MATERIALES Y SU
RÉGIMEN SANCIONATORIO FRENTE A LA REFORMA DEL CÓDIGO
ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014)**

www.bdigital.ula.ve

**Autor: LCDO.MIGUEL JOSÉ ARELLANO PEÑA
Tutor: ABG. ESP. BELKIS ALBARRÁN**

MÉRIDA, DICIEMBRE DE 2015

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS**

**ANÁLISIS DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS MATERIALES Y SU
RÉGIMEN SANCIONATORIO FRENTE A LA REFORMA DEL CÓDIGO
ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014)**

(TRABAJO ESPECIAL DE GRADO PRESENTADO COMO REQUISITO PARA OPTAR AL
TÍTULO DE ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS)

www.bdigital.ula.ve

Autor: LCDO. MIGUEL JOSÉ ARELLANO PEÑA
Tutor: ABG. ESP. BELKIS ALBARRÁN

MÉRIDA, DICIEMBRE DE 2015

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
ACTA-VEREDICTO	iii
ÍNDICE GENERAL	iv
LISTA DE CUADROS	vi
RESUMEN	vii
INTRODUCCIÓN	1
 CAPÍTULO I.	 4
EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema	4
Objetivos de la Investigación	11
Justificación de la Investigación	12
Alcances de la Investigación	13
 CAPÍTULO II.	 14
Antecedentes de la Investigación	14
Bases Teóricas	17
Sistema Tributario	17
Sistema Tributario Venezolano	19
Características Generales del Sistema Tributario en Venezuela	21
Obligación Tributaria	21
Reforma Tributaria en Venezuela	23
Contribuyente	29
Ilícitos Tributarios	34
Bases legales	39
Principios Constitucionales Tributarios	39
Desconocimiento de situaciones que disminuyan la cuantía de la obligación tributaria	42
Vías de extinción de la obligación tributaria	43
Sujetos de la obligación tributaria	46
Supuestos de responsabilidad del agente de retención	
opercepción	47
Ámbito de aplicación	48
Concurrencia de ilícitos	49
Definición de Términos	51

	Pág.
CAPÍTULO III.	
MARCO METODOLÓGICO	55
Naturaleza de la Investigación	55
Unidades de Análisis	56
Técnica de Recolección de Datos	56
Instrumentos de Recolección de Datos	58
CAPÍTULO IV.	
ANÁLISIS DE RESULTADOS	62
Análisis de Resultados	62
CAPÍTULO V.	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	117
Conclusiones	117
Recomendaciones	122
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	124
ANEXOS	128

LISTA DE CUADROS

CUADROS	Pág.
1. Operacionalización de Variables	60
2. Relativo a los Ilícitos Materiales	70
3. Retraso en el pago de la Deuda Tributaria	73
4. Contravención Tributaria	75
5. Devoluciones o Reintegros indebidos	77
6. Relativos al deber de anticipar	78
7. Comercialización o expendio de especies gravadas	84
8. Comercialización de especies a personas no autorizadas	85
9. Cambios significativos de los ilícitos materiales	87
10. Uniformidad de Criterios	90
11. Justificación de incremento de sanciones	92
12. Incidencia de Sanciones en las Actividades Económicas	98
13. Las Sanciones como Mecanismo de Coacción	101
14. Transgresión Indirecta de Principios Constitucionales	103
15. Sanciones y su armonía con la Protección de la Economía	105
16. Incremento diario sanciones para algunos Ilícitos Materiales	107
17. Riesgo de Negocio en Marcha	110
18. Aspectos a ser reformados al COT (2014)	113
19. Comentarios Adicionales	115

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS**

**ANÁLISIS DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS MATERIALES Y SU
RÉGIMEN SANCIONATORIO FRENTE A LA REFORMA DEL
CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2014)**

Autor: **MIGUEL JOSÉ ARELLANO PEÑA**
Tutor: **ABG. ESP. BELKIS ALBARRÁN**
Año: **2015**

RESUMEN

La presente investigación enmarcó su objetivo general en Analizar los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio frente a la reforma del Código Orgánico Tributario (2014), con la finalidad de resaltar aspectos fundamentales que enmarcan esta temática. Para tal fin, se empleó una metodología documental de tipo analítico, apoyado en una consulta realizada a expertos donde se efectuó una revisión bibliográfica y un análisis de contenido teórico. Al respecto, se concluyó que los ilícitos tributarios materiales constituyen trasgresiones al Derecho Tributario Sustantivo manifestados a través de la disminución, parcial o total de ingresos causados hacia el sujeto activo, y que tales violaciones pudiesen generar en sanciones que lesionen al sistema tributario, y resultar en un trato indirectamente confiscatorio por exceder la capacidad económica del sujeto pasivo, atentando así contra el principio de protección a la economía nacional y poniendo en riesgo la operatividad a las entidades locales y a su vez la hipótesis de negocio en marcha

Palabras Claves:

Reforma, Ilícitos Tributarios Materiales, Régimen Sancionatorio, Sistema Tributario

INTRODUCCIÓN

El crecimiento de una nación implica al Estado un mayor compromiso, debido a que aumentan las necesidades que debe satisfacer, es decir, el gasto público cada vez es más elevado. Por ello, el gobierno a través del Poder Público Nacional tiene la potestad de crear organismos e instrumentos que involucren a los ciudadanos en la medida de sus posibilidades a coadyuvar con dicho gasto.

En este sentido, el ámbito de desarrollo de la nación se ha visto afectado a través del tiempo por la formulación de ideas e implementación de cambios coyunturales que obligan al Estado a replantear su posición como el ente que debe satisfacer las necesidades colectivas de la población, y para ello se hace imprescindible que recurra a una serie de actividades que le faciliten la obtención de ingresos para soportar dichos gastos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

De allí, que el Estado Venezolano instaure dentro de su concepción organizacional y jurídica un sistema tributario, cuyo principal propósito está orientado a la formulación de estrategias e implementación de diversas cargas impositivas que permitieran la obtención de ingresos, además de los generados por la renta petrolera y de esta forma sufragar las erogaciones necesarias para la satisfacción de sus necesidades financieras.

Esto, ha generado cambios o transformaciones en las normas que rigen al derecho tributario, como es el caso de la reforma aplicada al Código Orgánico Tributario, siendo la última en el año 2014, con la finalidad de optimizar aspectos tan fundamentales como la recaudación, fiscalización y verificación, en la cual se tipificaron nuevos ilícitos tributarios formales y materiales, haciendo de este un código más punitivo que el del año 2001, se

presenta la posibilidad de sancionar a los funcionarios públicos y profesionales del área contable-tributario que efectúe defraudación al fisco. Siendo los tributos una obligación sinalagmática perfecta, que surge entre el Estado y el sujeto pasivo (contribuyente), sobre los cuales recaen una serie de compromisos, como es el caso de enterar al fisco nacional el tributo retenido en los lapsos establecidos, cumplir con el pago de los impuestos, evitar omisiones, entre otros; sería importante considerar si la elevación en la carga punitiva en la reforma del Código Orgánico tributario pudiera interpretarse como la transgresión a una garantía constitucional como es el principio de la no confiscatoriedad y a la protección de la economía nacional, violación que afecta no sólo a los contribuyentes sancionados sino que representa al mismo tiempo una disminución en el ingreso fiscal del Estado, afectando así la hipótesis de negocio en marcha.

La relevancia de este estudio se centra en analizar las implicaciones de los ilícitos materiales frente a la reforma del código orgánico tributario (2014), con la finalidad de dar a conocer información relacionada con esta relevante temática. Para ello, la investigación quedó conformada de la siguiente manera:

Capítulo I: Se refiere al planteamiento del problema, objetivos, justificación y alcances de la investigación.

Capítulo II: Comprende el marco teórico como es el caso de los antecedentes o estudios previos, bases teóricas, legales y la definición de términos básicos.

Capítulo III: Hace referencia a la metodología empleada en la investigación así como el tipo de estudio, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, procesamiento y análisis de datos aplicados en la misma.

Capítulo IV: contendrá el análisis de los resultados, en este capítulo se dará respuesta a las interrogantes planteadas.

Capítulo V: Se derivan las Conclusiones y Recomendaciones del estudio. Posteriormente se presentan las Referencias Bibliográficas utilizadas

en la investigación y los anexos, estos últimos están conformados por los Instrumentos que se utilizaron y su validación.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El incremento del gasto público, derivado del crecimiento de la población y de la estructura gubernamental, aunado al deterioro progresivo en los precios del petróleo como importante fuente de ingresos ordinarios, ha obligado al Estado a replantear políticas fiscales que permitan la generación de nuevos ingresos para atender necesidades colectivas y dar cumplimiento a sus fines, generando conciencia ciudadana en atención al principio de generalidad.

De allí, se evidencia la relevancia que tiene comprometer al ciudadano común para que asuma con responsabilidad el papel que desempeña dentro de la sociedad, especialmente en materia de responsabilidad y cumplimiento con el país, puesto que con su aporte tributario coadyuvan para que a nivel nacional, regional y municipal se obtengan recursos económicos destinados a elevar la calidad de vida de los ciudadanos.

Por su parte, la Administración Tributaria ha centrado su atención en aumentar la recaudación, apoyada en un proceso de modernización y automatización de consultas, solicitudes, procedimientos, declaraciones, entre otros; a través del portal fiscal, en aras de maximizar la celeridad, eficiencia, control, obtención de datos, generación de estadísticas, cruce y procesamiento de información acerca de los contribuyentes y sus operaciones para la detección de inconsistencias que den lugar a posibles

procedimientos por parte del ente, a los fines de garantizar el íntegro y oportuno cumplimiento de la obligación tributaria.

Dicha obligación, de conformidad con el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2014) “(...surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”).

Como es de suponer, el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe estar basado en la normativa vigente y aplicable, quedando sometido el sujeto pasivo, a constantes cambios en la misma, que reflejan una fuerte presión fiscal, y un férreo propósito de combatir la evasión y desestimular la elusión y la planificación tributaria o economía de opción; otorgándose amplias facultades a la Administración Tributaria, para el desconocimiento de hechos u operaciones que se presuman concebidas con el exclusivo propósito de disminuir la carga fiscal y por ende la recaudación tributaria.

Ahora bien, las reformas tributarias tienen en general un propósito recaudatorio, pero aun así, deben concebirse con apego a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario, procurando la armonización del sistema, el fomento de la cultura tributaria, el desarrollo y protección de la economía y la eficiencia del sujeto pasivo en el cumplimiento de las obligaciones. No obstante, los cambios en la normativa que se han llevado a cabo en el país durante los últimos años, han sido tan constantes y expuestos que en oportunidades han carecido incluso de exposiciones de motivos, lo que permite presumir que no han surgido del necesario estudio para el cumplimiento de todos los aspectos comentados, sino que parecieran tener exclusivamente un fin recaudatorio y de coacción hacia los sujetos pasivos.

Es un hecho cierto que ante una creciente presión fiscal, los sujetos pasivos buscarán mecanismos para minimizar por distintas vías (legales o no) el impacto económico asociado con el cumplimiento de sus obligaciones

tributarias, justificando adicionalmente su actuación en el desconocido destino de los recursos, y el grado de insatisfacción frente al manejo de los mismos por parte del Estado.

Al respecto Sierra (2010) destaca:

Uno de los graves problemas que atentan contra el sistema tributario es el incumplimiento por parte de los contribuyentes, quienes por su parte consideran irrelevante pagar las tasas, impuestos y demás tributos nacionales, estatales y municipales, puesto que tienen una imagen poco clara del destino de este dinero, así como por ser una obligación impuesta por el Estado, prefieren estar al margen de la ley (p. 36).

Por otra parte debe reconocerse que los constantes cambios en la normativa someten al contribuyente a situaciones de incertidumbre y riesgo ante las distintas interpretaciones, y en especial, ante la discrecionalidad por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria, e incluso ante la inconsistencia de criterios por parte del ente, afirmación que se fundamenta no solo en los resultados de las actuaciones de los funcionarios, sino en la diversidad de respuestas emanadas por el organismo a través de sus distintas regiones, ante consultas formuladas por los sujetos pasivos sobre aspectos idénticos o muy similares.

En todo caso, el incumplimiento de la obligación tributaria originada en (i) una decisión previa por parte del sujeto pasivo producto de lo antes expuesto, (ii) una distinta interpretación de la normativa entre el sujeto pasivo y el sujeto activo en sus distintos niveles de competencia (administrativos o jurisdiccionales), o (iii) el desconocimiento de la normativa por parte del sujeto pasivo dados sus constantes cambios, constituye igualmente una conducta antijurídica que atenta contra el patrimonio público, por cuanto afecta la obtención de recursos económicos dirigidos a cubrir las demandas que requiere la población, configurándose un ilícito tributario material.

En tal sentido, Rivas (2011) señala:

Las infracciones tributarias convergen en una serie de acciones en las cuales el contribuyente se ve involucrado, al tratar de incumplir con sus obligaciones en cuanto a la presentación adecuada de la documentación solicitada por el órgano respectivo, evasión fiscal que implica la no cancelación de los impuestos respectivos, el contrabando, que se deriva de mercancía que no cumple con los debidos registros, esto conlleva a aumentar la responsabilidad del sector fiscalizador tributario venezolano (p.60).

Lo anterior permite concluir que son diversos los hechos ilícitos que ocasionan infracciones tributarias, tipificándose en el Código Orgánico Tributario vigente, como ilícitos tributarios formales, materiales y penales. Particularmente los incumplimientos relacionados con las obligaciones de dar, califican como ilícitos tributarios materiales e incluyen, la omisión o falta de pago respectivo en los lapsos establecidos por la normativa jurídica, así como el retraso u omisión en el pago de anticipos y el incumplimiento de la obligación de retener o percibir.

En relación con la omisión o falta de pago que finalmente califica como fraude, Montes (2012) resalta:

Hoy en día, Venezuela es un país donde el índice de fraude tributario es muy alto y común en comparación con otros países del mundo, esto va de acuerdo a los niveles de desarrollo de cada nación. La mejor forma de enfrentar esta situación no va acorde con los niveles de los requerimientos comerciales, sino más bien se debe crear conciencia en los defraudadores. De allí, que se establecen las sanciones tributarias con apego a las leyes que rigen en el país (p. 74).

De lo expuesto por el autor, se infiere que para evitar la configuración de ilícitos materiales producto de la omisión o pago de tributos, se requerirá concientizar acerca de la obligación de contribuir y su impacto favorable en la colectividad, así como aplicar sanciones a los contribuyentes, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones con apego a la normativa

aplicable.

Como es de suponer, los ilícitos materiales inciden desfavorablemente en el desarrollo económico de la nación, por cuanto se ve afectado el pago y por consiguiente, la recaudación de impuestos, situación que se presenta con frecuencia en los contribuyentes que recurren a prácticas poco aceptadas que erosionan la base imponible con la intención de disminuir la carga tributaria en detrimento de los intereses del fisco nacional.

En este orden de ideas, Hernández (2013) refiere que los ilícitos materiales implican “la vulneración del Derecho Tributario Sustantivo, pues se manifiesta en la disminución ilegítima de los ingresos legalmente atribuidos al sujeto activo tributario” (p. 66). De acuerdo con el citado autor, estos ilícitos disminuyen la capacidad de recaudación, por cuanto el contribuyente evade o elude el pago del impuesto respectivo, o incumple con sus deberes en condición de agente de retención o percepción, designaciones a través de las cuales se ejerce control fiscal y se garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales.

Resulta oportuno destacar que la Administración Tributaria ha venido calificando progresivamente como contribuyentes especiales, a los sujetos pasivos que revisten importancia económica y cumplen con condiciones predeterminadas. Al respecto señala Hernández (ob. cit.):

En Venezuela, el 78% de los contribuyentes especiales disminuyen las cifras relacionadas con los ingresos y aumentan de forma desproporcional los egresos, con ello, buscan reducir el monto final a ser cancelado al fisco nacional por concepto de impuestos, esto es una práctica vieja, amañada, que a pesar de ser sancionada por la vía jurídica, aún constituye una situación que constantemente se presenta en el país sin que se apliquen los correctivos procedimentales pertinentes (p. 69).

Según lo afirmado por el autor, la situación que se presenta con respecto a los ilícitos materiales es un problema grave que se manifiesta con frecuencia en el país; sin embargo, la automatización por parte de la

Administración Tributaria, permite el conocimiento y control oportuno de las operaciones de los contribuyentes, disminuyendo las posibilidades de evadir ingresos, así como de improvisar erogaciones por cualquier concepto.

La evidente necesidad de (i) disminuir el déficit fiscal producto del crecimiento exacerbado del gasto corriente relacionado con el modelo y tamaño gigantesco Estado, que se traduce en la creación de misiones, la implementación de políticas populistas, un número innecesario de Ministerios, burocracia; entre otros, frente a una baja progresiva en los precios del petróleo, y (ii) el propósito de combatir de manera contundente la evasión y elusión fiscal, son probablemente las razones que justificaron para el Estado, la reforma del Código Orgánico Tributario en el año 2014.

Lo anterior constituyen solo presunciones dado que el referido Código no contó con la Exposición de Motivos que justifique desde el punto de vista jurídico las razones que conllevaron a la ampliación de supuestos que se configuran como ilícitos materiales, específicamente con la incorporación de las especies fiscales y gravadas, modificándose e incrementándose los elementos sancionatorios, tanto de índole pecuniario como penal, en torno a la privativa de libertad en caso de presentarse defraudación al fisco nacional.

En esencia la reforma del Código contempla en materia de ilícitos materiales, un régimen sancionatorio más punitivo, que pudiese atentar contra algunos principios constitucionales tributarios, así como, contra la igualdad ante la ley, la equidad, la certeza jurídica, la protección de la economía nacional y la hipótesis del negocio en marcha, configurándose como un desestímulo a la inversión extranjera y promoviendo la fuga de capitales y de talento humano, debido a que el ejercicio profesional requiere una constante actualización y somete a los profesionales a responsabilidades solidarias, situaciones estas que justifican el análisis de los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio frente a la reforma del Código Orgánico Tributario (2014), a los fines de precisar las implicaciones para los sujetos pasivos.

Sobre la base de lo anterior, la investigación pretende dar respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son los ilícitos materiales establecidos en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014)?

¿Cuáles son los cambios más significativos en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014), con respecto al Código Orgánico Tributario (2001), en relación a los ilícitos materiales?

¿Cuáles son las implicaciones de los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014)?

www.bdigital.ula.ve

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio frente a la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).

Objetivos Específicos

- Describir los ilícitos tributarios materiales y el régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).
- Señalar los cambios más significativos en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014), con respecto al Código Orgánico Tributario (2001), en relación a los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio.
- Determinar las implicaciones de los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).

Justificación de la Investigación

En la época actual, una de las áreas que ha pasado a ocupar espacios relevantes es la fiscal, puesto que cada día los países exigen de un sistema tributario que le permita obtener niveles de recaudación satisfactorio, el cual se encargue de aplicar una Administración Tributaria óptima, además que cumpla con todo lo inherente al manejo de las políticas fiscales y legales dirigidas al contribuyente, con la finalidad de que éste asuma su responsabilidad en materia de impuestos, a través de una adecuada cultura que garantice los ingresos requeridos para satisfacer las demandas públicas.

Es por esto, que esta investigación desde el aspecto teórico se justifica, por tener como finalidad el Análisis Los Ilícitos Tributarios Materiales Y Su Régimen Sancionatorio frente a la Reforma Del Código Orgánico Tributario (2014), basado en el estudio de teorías, conceptos y juicios de expertos a los fines de establecer una mejor interpretación y las inquietudes del investigador y otros profesionales en ejercicio del área contable para un mejor cumplimiento de la determinación tributaria.

También se justifica esta investigación, desde el punto de vista social, pues los ilícitos tributarios materiales constituyen un riesgo potencial para los contribuyentes pues su incumplimiento conlleva al pago de grandes cifras de dinero para quienes incurran en ellos, y el hecho de tener un Código Orgánico Tributario tan punitivo y ante tantas obligaciones exigidas en la actualidad, nos convierten en elementos potencialmente vulnerables ante tales ilícitos.

En tanto, desde el punto de vista Académico, por el aporte basado en fuentes documentales para obtener información relevante que de sustento a la temática tratada. Además, esta investigación servirá de cómo punto de referencia y apoyo al desarrollo de futuras investigaciones relacionadas con la misma temática aquí tratada.

Desde el punto de vista del investigador, porque a través de este estudio se precisa la importancia del cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en el Código Orgánico Tributario vigente y a su vez se dan a conocer las implicaciones de los ilícitos materiales en los sujetos pasivos en calidad tanto de contribuyentes como de responsables.

Alcances de la investigación

De contenido: El estudio se desarrolla en el ámbito de las ciencias y el del derecho tributario del marco normativo contemplado en el Código Orgánico Tributario Venezolano; se propone analizar los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio frente a la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).

Temporal: El estudio se fundamenta en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2014).

Poblacional: La investigación posee un alcance que comprenda los sujetos activos y pasivos de la obligación en Venezuela.

Metodológico: En relación a los objetivos planteados es un estudio documental-descriptivo y analítico, validado por expertos en el área tributaria.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

En relación con el presente estudio, los antecedentes son relevantes, pues sirven de soporte para la investigación planteada. Es por ello, que a continuación se cita a:

Moncada (2012), realizó un estudio para la Universidad Central de Venezuela, denominado “Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano en comparación con Venezuela”, enmarcado en una investigación jurídico documental, cuyo objetivo fue analizar las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano en comparación con Venezuela, llegó a la conclusión que en el caso de México, se observa en su legislación tributaria, que no aparece un ámbito perfectamente diferenciado entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales, por tanto, una misma conducta puede ser tipificada como infracción y delito, y ser sancionada por multa y con pena privativa de la libertad.

Del mismo modo, concluye el autor que aunque en una primera aproximación esto no genera dificultad, en la práctica puede suceder que el sujeto infractor, por una misma conducta, sea responsable penalmente pero no así administrativamente, de lo cual surge una importante incompatibilidad en ambos procesos, que genera inseguridad jurídica para el infractor. Mientras que en el caso de Venezuela, se requiere contar con

un ordenamiento jurídico donde se tipifiquen los delitos, las sanciones y las penas que regulen todo lo relacionado con los ilícitos tributarios de manera efectiva, de esta manera sentar las bases para lograr un procedimiento idóneo en materia judicial.

Por consiguiente, este estudio se relaciona con la investigación, por cuanto realiza un análisis comparativo de los ilícitos tributarios entre México y Venezuela, a fin de relacionar las sanciones y procedimientos que dentro de las legislaciones se contemplan a quienes incurrir en tales hechos.

Guerrero (2012), quien presentó un estudio para la Universidad de Carabobo titulado “Análisis de las sanciones aplicadas a los ilícitos tributarios de evasión de impuestos y contrabando de mercancías en el sector aduanero venezolano”, consiste en una investigación documental, siendo su objetivo analizar los ilícitos tributarios de evasión de impuestos y contrabando de mercancías en el sector aduanero a nivel nacional, concluyó que es fundamental que este sector lleve a cabo sus funciones de forma efectiva, para garantizar que los contribuyentes cumplan con las disposiciones legales y fiscales que eviten así la comisión de hechos ilícitos de índole tributario que se generan del contrabando y la evasión fiscal.

Por consiguiente, este estudio se relaciona con la investigación, por cuanto resalta la importancia del adecuado funcionamiento por parte de las distintas instancias que recauden tributos a nivel nacional, a fin de que operen efectivamente para evitar la comisión de ilícitos tributarios por parte de los contribuyentes, aplicando las sanciones pertinentes a quienes incurran en estos hechos.

Asimismo, Moreno (2013), llevó a cabo un estudio para la Universidad de Carabobo titulado “Análisis de los delitos tributarios en materia de impuestos venezolanos”, investigación documental, cuyo objetivo principal, fue analizar los delitos que en materia tributaria se efectúan en el país,

concluyó que se requiere promover acciones viables que incidan en la disminución de delitos como de evasión de impuestos, incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias por parte de los contribuyente, tal es el caso de las aplicación de las respectivas sanciones penales a quienes incurran en ilícitos tributarios.

En tal sentido, este estudio plantea que es fundamental dar cumplimiento a los deberes y obligaciones tributarios por parte de los contribuyentes, de manera que eviten delitos de evasión de impuestos, por cuanto estos hechos ilícitos implican sanciones y penas para quienes incurren en estos actos delictivos en materia fiscal.

Por su parte, Azuaje (2014) llevó a cabo un estudio en la Universidad Católica Andrés Bello titulado “Análisis de los ilícitos materiales tributarios que afectan la recaudación de impuestos en Venezuela”, investigación documental – bibliográfica, cuyo objetivo fue analizar los distintos delitos tributarios, por lo que concluyó que en este contexto, un ilícito material se origina por el incumplimiento del contribuyente en el pago efectivo del impuesto, producto del alteración de los ingresos, reducción del monto a cancelar, omisiones, entre otros aspectos, cuya sanción establecida en el ordenamiento jurídico respectivo consisten en multas y privativa de libertad.

En referencia al estudio citado, éste se relaciona con la investigación, pues plantea que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias, para así evitar que incurran en ilícitos tributarios materiales, puesto que están sujetos a sanciones.

Bases Teóricas

Las bases teóricas están constituidas por los saberes documentados y aportes de autores que permiten el adecuado desarrollo de la investigación, debido a que son fundamentales para reforzar los conocimientos implícitamente ligados con el tema y sustentar dicha información, por lo tanto, se incluyen los siguientes aspectos.

Sistema Tributario

La finalidad de estudiar el sistema tributario es examinar un conjunto de tributos que constituyen la estructura tributaria de un país, los mismos deben investigarse como un todo y no aisladamente ya que se interrelacionan entre sí. Desde este enfoque, Villegas (2012) señala “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes de un país en determinada época” (p. 513), el autor al analizar esta definición señala unas limitaciones, entre las cuales destaca:

Limitación espacial: el sistema tributario debe estudiarse en relación con un país en concreto; pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma y distribución de ingresos, de sus sistemas económicos, entre otros.

Limitación temporal: debe limitarse el estudio de un sistema tributario a una época circunscrita, por cuanto las normas tributarias siempre se encuentran en constantes modificaciones, ya sea de acuerdo a la multiplicidad, variabilidad e inestabilidad de múltiples factores, por eso es necesario dar al sistema tributario un contenido temporal concreto.

Importancia del estudio: según el principio de legalidad presente en los estados de derecho, el tributo sólo surge de la ley, desprendiéndose de ello

que en estos países el sistema tributario es siempre un ordenamiento legal vigente. De ahí la gran importancia que tiene el estudio del sistema tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, o sea el derecho tributario.

Asimismo, Mostajo (2012) señala:

Para cumplir adecuadamente con sus funciones y promover la consecución de objetivos económicos y sociales, el Estado necesita contar con un sistema tributario eficiente y eficaz que lo financie adecuadamente e, idealmente, que cumpla con los principios básicos de equidad (horizontal y vertical), eficiencia y simplicidad los cuales teóricamente son fáciles de esbozar pero muy difíciles de lograr en la práctica (p. 80).

Lo señalado por el autor, permite evidenciar que el Estado requiere contar con los recursos económicos derivados de la recaudación de impuestos para así lograr la inversión social, que le permita a su vez, financiar las actividades del sector público, promover el crecimiento económico, fomentar y facilitar un gobierno honesto y con capacidad de reacción, como también incentivar o desincentivar determinadas actividades, sectores, grupos y/o regiones.

En efecto, expresa Mostajo (ob. cit.):

Las decisiones de política tributaria no se hacen teniendo en cuenta solamente consideraciones económicas, sino que reflejan un conjunto complejo de interacciones sociales y políticas entre distintos grupos de la sociedad en un contexto delimitado por la historia y la capacidad administrativa del Estado. En este sentido, la tributación no es un solamente un mecanismo para financiar las actividades del Estado sino que es la parte más visible del pacto social implícito que sustenta al Estado (p. 34).

De lo expresado por el autor, el sistema tributario tiene carácter social, puesto que en los últimos tiempos ha tenido relevancia a nivel nacional,

debido a que a través de éste se obtienen recursos económicos que le permitan al Estado cumplir con la colectividad.

Sistema Tributario Venezolano

Los cambios profundos que trae aparejados cualquier proceso de transformación, han requerido la adopción de ciertas estrategias que permitan lograr eficientemente los objetivos planteados a nivel tributario. La primera de dichas estrategias se inició en el año 1989, con la propuesta de una Administración para el Impuesto al Valor Agregado, que luego fuera asumiendo paulatinamente el control del resto de los tributos que conformaban el sistema impositivo nacional para ese momento.

A mediados de 1994, se estructuró un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó “Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas” (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, muchas de cuyas regulaciones se remontaban a la década de los años 20.

Dicha reforma seguía las tendencias que en ese mismo sentido se habían generalizado en nuestra América Latina, como consecuencia de la crisis de deuda pública de la década de los 80, conjuntamente con los programas de reforma del Estado y de ajuste fiscal entendidos como posibles soluciones a dicha crisis. Con esta reforma se pretendió la introducción de ciertas innovaciones importantes como la simplificación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que hicieran más productiva y progresiva la carga fiscal.

Dentro del marco así creado, también se consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad declarada por el primer

Superintendente Nacional Tributario en el año 1996 consistía en “reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero”.

Ese cambio tan relevante se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, (SENIAT), mediante Decreto Presidencial Número 310 de fecha 10 de agosto de 1994, como un Servicio con autonomía financiera y funcional y con un sistema propio de personal, en atención a las previsiones respectivas de nuestro Código Orgánico Tributario.

Como punto adicional, se considera necesario destacar que conjuntamente con la creación del SENIAT, se adoptó también un sistema de Contribuyentes Especiales, para atender y controlar a los contribuyentes de mayor significación fiscal, adoptando así una estrategia que ya había sido ensayada con éxito en otros países de América Latina, con estructuras socioeconómicas cuyo común denominador es una alta concentración de la riqueza, tales como Argentina y Colombia, como pioneros y luego Uruguay, Bolivia, Paraguay, Perú y Ecuador.

Desde este enfoque, se lograba el control de una parte importante de la recaudación, mediante el uso de una menor cantidad de fondos, reorientando los recursos siempre escasos de nuestra administración hacia los contribuyentes con mayor potencial fiscal.

Finalmente, a partir de la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) en diciembre de 1999, luego del particular proceso constituyente vivido en el país, el Sistema Tributario en Venezuela ocupa un lugar destacado en los presupuestos de la República, toda vez que se adelanta, una vez más, un proceso de reforma tributaria tendiente a mejorar el Sistema Tributario Venezolano, el cual debe enmarcarse en los principios previstos en la CRBV.

En tal sentido, en el ámbito de la administración tributaria, es fundamental apegar sus actividades a los principios que la enmarcan, esto permitirá que se garantice su efectividad, eficacia para lograr una capacidad contributiva positiva, apegada en la legalidad de sus funciones, en materias tan relevantes como es el impuesto al valor agregado.

Características Generales del Sistema Tributario en Venezuela

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela contiene estatutos que rigen el funcionamiento del país y, en su artículo 133 establece que: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos”. Para hacer efectiva esa contribución o colaboración se recurre a la figura de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) incorporando expresamente en el artículo precitado esa conexión, como no se había hecho en nuestras constituciones precedentes, pero, concatenando aquella norma con el dispositivo contenido en el artículo 316 de este ordenamiento jurídico.

En aplicación de esta disposición constitucional, el sistema tributario establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; con tal fin, los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al principio de progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y de lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo, con la finalidad además de garantizar el cumplimiento que en materia de impuestos tienen los contribuyentes del país.

Obligación Tributaria

La obligación tributaria constituye una relación de orden jurídico que surge entre el Estado como sujeto activo y los contribuyentes y responsables como sujetos pasivos, una vez ocurrido el hecho previsto en la Ley como

generador de la obligación tributaria. Comprende cuatro elementos esenciales: Una causa, un sujeto activo, un sujeto pasivo y un objeto.

Para Guiliani (1993), la obligación tributaria “es el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo. Es el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado en el campo tributario” (p.417).

Moya (2003), señala que la Obligación Tributaria es un vínculo jurídico ex lege, en virtud del cual, una persona natural (sujeto pasivo) es decir el deudor, debe dar sumas de dinero por concepto de tributos y sus accesorios, al sujeto activo (Administración Nacional), ya que esta es la institución que goza de las facultades para tal actuación, es decir, es el acreedor que actúa ejerciendo su poder tributario (p.157).

En el mismo orden de ideas, el citado autor se refiere a las características de la Obligación tributaria resumiéndolas de la siguiente manera:

1. Es un vínculo personal entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyentes).
2. Es una *obligación de dar*, que se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento en que se produce el hecho, mandando a entregar sumas de dinero al Estado.
3. Tiene su fuente en la ley, la obligación tributaria parte del hecho de que se realicen actividades netamente tributarias, es un vínculo legal.
4. Nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la Ley, ya sea porque se describan situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal, consistir en una actividad administrativa o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado.
5. Posee autonomía frente a otras instituciones del derecho público, ya que no depende de ninguna.

Reforma Tributaria en Venezuela

La historia del sistema tributario venezolano, se ha producido con un solo norte, lograr un nivel de recaudación óptimo, que incidiera en el desarrollo económico de la nación, así como obtener ingresos fiscales para satisfacer la demanda de la población.

Al respecto, Durán (2012), plantea:

La reforma tributaria en Venezuela como parte del proceso de modernización de su respectiva Administración Tributaria, ha sido uno de los proyectos venezolanos de mayor impacto, el cual se inició en 1991 orientado hacia la disminución de la dependencia de los ingresos petroleros como fuente de financiamiento del Estado y enfrentar la crisis estructural del sistema de las finanzas públicas, materializándose en 1994 con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), mediante el Decreto número 310 del 10 de agosto de 1994, cuya característica más relevante ha sido la integración de los servicios de Aduana y Rentas Internas en una sola organización (p. 78).

Antes de la creación del mismo, la Administración Tributaria venezolana tenía una estructura igualmente dependiente del Ministerio de Hacienda, ahora Ministerio de Finanzas, compuesta por una Dirección General Sectorial de Rentas, a la cual estaba adscrita la Dirección de Control Fiscal, responsable de establecer las normas procedimentales destinadas para tal fin, y cuyas características más resaltantes, de acuerdo con Durán (ob. cit.) fueron:

a. Aplicación de auditorías de fondo de larga duración, fundamentalmente en el Impuesto Sobre la Renta. b. Inexistencia de programas puntuales o de presencia fiscal para la verificación del cumplimiento de deberes formales. c. Base de datos poco confiable y limitaciones tecnológicas para el control de contribuyentes omisos o extemporáneos, así como para la detección sistemática de errores en las declaraciones (p. 69).

En tal sentido, se fue consolidando el sistema tributario en Venezuela, el cual además, fue promovido mediante el convenio con el Banco Interamericano de Desarrollo, permitió suscribir el 10 de enero de 1992 un acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias para la ejecución del proyecto, que estuvo caracterizado por la implantación de un plan estratégico que apuntó hacia la lucha contra la corrupción, la integración de los sistemas de aduanas y tributos internos, el aumento de la recaudación en el corto plazo, la reducción de la evasión, el desarrollo de los recursos humanos y el fortalecimiento de la cultura tributaria.

La consecución de los objetivos planteados exigía el seguimiento de estrategias, identificándose como las más importantes reformar las leyes tributarias, capacitar y adiestrar al recurso humano, desarrollar sistemas automatizados e integrados que permitieran generar información tributaria confiable, creación de unidades de Contribuyentes Especiales, desarrollo de programas especiales de fiscalización y simplificación de los procedimientos de pago de impuestos a través del sistema bancario.

Cabe destacar además, que el año 1994, específicamente en Decreto Presidencial Número 310, de fecha 10 de agosto de 1994, se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, como un ente con autonomía financiera y funcional y con un sistema propio de personal, en atención a las previsiones respectivas establecidas en el Código Orgánico Tributario Venezolano.

Al respecto, Cuevas (2012) destaca:

Conjuntamente con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, se adoptó también un sistema de Contribuyentes Especiales, para atender y controlar a los contribuyentes de mayor significación fiscal, adoptando así una

estrategia que ya había sido ensayada con éxito en otros países de América Latina, con estructuras socioeconómicas cuyo común denominador es una alta concentración de la riqueza, tales como Argentina y Colombia, como pioneros y luego Uruguay, Bolivia, Paraguay, Perú y Ecuador (p. 63).

En atención con lo destacado por el autor, en Venezuela a partir de 1994, se logró implementar un sistema tributario conforme con los demás países de América Latina, con la finalidad de llevar un control acorde de una parte importante de la recaudación, mediante el uso de una menor cantidad de fondos, reorientando los impuestos hacia los contribuyentes con mayor potencial fiscal.

Además, con este nuevo servicio que ahora prestaría el naciente órgano (SENIAT), el Ministro de Hacienda se propone como objetivo administrar todos aquellos ingresos provenientes, tanto de los tributos internos como de los tributos aduaneros, que anteriormente estaban bajo la responsabilidad de Aduanas de Venezuela Servicio Autónomo (AVSA).

Igualmente, el mismo autor señala:

También se consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad declarada por el primer Superintendente Nacional Tributario en el año 1996, consistía en reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero (p. 69).

Estos cambios, se produjeron con la finalidad de incrementar el nivel de recaudación de impuestos por las actividades económicas no dependientes del petróleo, para así incrementar este proceso y evitar la consolidación de una conducta evasiva por los contribuyentes.

Del mismo modo, Romero (2012) plantea:

En el año 1995, se publica el Reglamento Interno del SENIAT, según Resolución N° 32 y publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.881 de fecha 29 de marzo de 1995, la cual fue reformada en parte en el año 2000 con el hecho de cambiar el nombre de Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, a Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, es decir, agregándole solamente la palabra "Aduanera" al nombre anterior y conservándose las mismas siglas, también se crean las Intendencias Nacionales de Aduanas y Tributos Internos; todo esto según publicación en Gaceta Oficial N° 36.892, del 12 de febrero del mismo año (p. 90).

De lo planteado, se deriva que para producir cambios en el sistema tributario venezolano, que incida en la recaudación fiscal, el sector aduanero pasó a formar parte de la Administración Tributaria Venezolana, esto con la finalidad de lograr un mejor manejo de las aduanas ubicadas en todo el territorio, así como obtener mayores ingresos públicos.

En tanto, a partir de la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el año 1999, el Sistema Tributario en Venezuela pasó a ocupar un lugar destacado en los presupuestos de la República.

Por lo tanto, en el año 2001, se decretó la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, la cual fue publicada en Gaceta Oficial N° 37.320 de fecha 8 de noviembre de 2001, el cual tiene como intención regular el desarrollo y buen funcionamiento de la institución, constituyéndolo de igual modo como un instituto totalmente autónomo (Autonomía Funcional, Técnica y Administrativa) y con personalidad jurídica, así como también adscrito al Ministerio de Finanzas.

En tal sentido, con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se buscó optimizar la recaudación de impuesto en el país, a través de la implementación de una serie de normativas y mejoramiento de la Administración Tributaria que incidieran satisfactoriamente en este proceso.

De allí, que Monsalve (2012) resalta:

El Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) comprende en la actualidad, uno de los organismos que funcionan de forma adecuada, tal como se evidencia desde la implementación del llamado "PLAN EVASIÓN CERO", que en el paso de los años ha bajado la evasión del 40% a menos del 20%. Las metas de recaudación para el 2008 superaron en más de un 30%, lo que demuestra el impacto positivo que este organismo ha tenido en la economía venezolana (p. 52)

Lo anteriormente expuesto, permite señalar que en la actualidad, el sistema de recaudación de impuesto implementado por el SENIAT; el cual se acompaña de supervisiones constantes, controles e investigaciones, ha logrado brindar frutos positivos para la Administración Tributaria en el país.

Por consiguiente, la recaudación de impuesto a través de las medidas adoptadas por el SENIAT, tiene como fin, concientizar a la población para que cumplan con sus obligaciones tributarias, en especial los comerciantes e industriales y reducir la evasión fiscal en Venezuela, a través de la puesta en marcha de estrategias de carácter permanente en todo el territorio nacional, usadas para lograr el cumplimiento de los deberes formales tributarios, además de consolidar una cultura tributaria en el país.

Los sistemas tributarios en general, tienen como base fundamental el impuesto progresivo de las rentas de las personas naturales que asocia el patrimonio y la herencia como complemento se mantienen los impuestos a los consumos en general.

Sin embargo, el Sistema Tributario Nacional, se ha creado de forma desordenada y desarmónica en relación con los tributos, algunas veces contrarios en sus efectos y en otras carentes de concordancia, ha sido relevados a un segundo plano, en diversas ocasiones, de serias distorsiones en otras áreas de la vida nacional y en el mejor de los casos, ha sido un obstáculo en la consecución de los preceptos constitucionales inherentes a la

justicia, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo.

Al respecto, Freijó (2013) resalta:

Durante los últimos diez años, el sistema tributario venezolano ha sufrido uno de los cambios más significativos en su historia desde la aparición del Impuesto sobre la Renta en el año de 1943. El número de tributos no sólo ha aumentado, sino que aquellos que han aparecido han sido tributos generales de alta productividad. Tributos nacionales como el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto al Débito Bancario y el Impuesto sobre Activos Empresariales; y tributos locales delegados tales como "el peaje", timbres fiscales y papel sellado. A la par de este nacimiento de nuevos tributos, los gobiernos municipales han visto en la generación de recursos propios una salida a la enorme dependencia del Presupuesto Nacional (p. 44).

En este sentido, los municipios han desarrollado sus instrumentos tributarios y sus mecanismos de recaudación. Este crecimiento cuantitativo de los elementos del sistema tributario nacional, no ha sido acompañado de un desarrollo cualitativo de los objetivos, una racional armonización de criterios, ni una sostenida adecuación a los principios y a la protección de las garantías que prescriben los preceptos constitucionales tributarios.

Por ello, el crecimiento del sistema tributario local, bien sea, regional o municipal deben ser vistos con mucho cuidado cuando se intenta evaluar cuál ha sido el grado de eficiencia y viabilidad de tal evolución; en especial la manera en la que ese sistema tributario local ha respetado y respetará, los fundamentos y derechos individuales, con la finalidad de implementar políticas fiscales que incidan en una mejor aplicación de la Administración Tributaria, en su modernización, desarrollo y armonización en el país, así como en las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

Contribuyente

En relación con el contribuyente, es considerado como toda persona natural o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. De allí, que Trejo (2012) plantea que “Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado” (p. 69).

De acuerdo con el autor, el contribuyente tiene el deber de cumplir con las obligaciones que en materia tributaria le asigna la ley, de esta manera evita delitos que pueden afectar el patrimonio público.

De igual forma, este autor destaca en relación con obligaciones del contribuyente lo siguiente:

El contribuyente tiene frente al Estado dos tipos de obligaciones, que se concretan en cada una de las leyes aplicables a los tributos: (a) Materiales: Entendiendo por tales el pago de las obligaciones pecuniarias derivadas de la imposición de tributos por ley. (b) Formales: Que pueden abarcar desde llevar una contabilidad para el negocio hasta presentar en tiempo y forma la declaración correspondiente a un impuesto (p. 99).

En tal sentido, las obligaciones formales son independientes de las materiales, hasta el punto de que un contribuyente puede ser sancionado por no haber cumplido sus obligaciones formales a pesar de haber cumplido sin excepción las materiales (por ejemplo, un contribuyente que no presentó la declaración en fecha, a pesar de no tener que pagar nada).

Por su parte, Freijó (2012) plantea:

En algunos casos, en consideración a su tamaño, y normalmente tratándose de personas jurídicas (por la envergadura del negocio o empresa), un contribuyente puede recibir un trato individualizado por parte de la administración, y ser sometido a inspecciones periódicas (en lugar de aleatorias) para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En algunos países, puede incluso asignarse

a un grupo concreto de inspectores de hacienda la inspección periódica de una empresa. En esos casos el contribuyente no tiene por qué diferenciarse legalmente de los demás contribuyentes ordinarios salvo por el hecho de que, a efectos prácticos, tiene un trato más continuado con la administración (p. 50).

De acuerdo con el autor, el contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria y para garantizar esto, el Estado llevará a cabo actividades de supervisión que permita determinar si efectivamente ha pagado los impuestos que le compete, como medida, además, para evitar la evasión y los ilícitos tributarios.

En el mismo orden, Trejo (ob. cit.) clasificó a los contribuyentes de la siguiente manera:

- Contribuyentes Ordinarios: Son los siguientes:

- a. Los prestadores habituales de servicio.

- b. Los industriales comerciantes.

- c. Los importadores habituales de bienes.

- d. Toda persona natural o jurídica que realice actividades, negocios jurídicos u operaciones consideradas como hecho imponible por la ley.

- e. Los almacenes generales de depósito por la prestación de servicio de almacenamiento, excluida la emisión de títulos valores que emitan con la garantía de los bienes objeto de depósito.

- f. Las empresas públicas constituidas bajo las figuras jurídicas de sociedades mercantiles, las empresas de arrendamiento financiero y los bancos universales, serán contribuyentes ordinarios en calidad de prestadores de servicios, por las operaciones de arrendamiento financiero o leasing.

- g. Institutos autónomos y demás entes descentralizados y desconcentrados de los estados y municipios.

- Contribuyentes Ocasionales: Se clasifican en:

- a. Los importadores no habituales de bienes muebles corporales.

b. Las empresas públicas constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles.

c. Los institutos autónomos.

d. Entes descentralizados y desconcentrados de los estados y municipios.

- Contribuyentes Formales: Son los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto, y solo están obligadas a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios.

Los contribuyentes formales son clasificados en el ámbito de todo el territorio nacional, de acuerdo al tipo de actividades a que se dediquen: comercialización de alimentos o transporte, de primera necesidad para la sociedad.

Contribuyentes Especiales

En el ámbito tributario, el contribuyente es relevante por ser aquel que tiene la responsabilidad de declarar los impuestos, de acuerdo con las disposiciones legales y fiscales vigentes en el país. En tal sentido, Moncada (2012) lo define como “La persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Nunca perderá su condición de contribuyente quien legalmente deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas” (p. 33).

Por lo tanto, se deriva que el contribuyente se convierte en el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible, dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional.

En tanto, de acuerdo a la clasificación de los contribuyentes en Venezuela,

se encuentran los contribuyentes especiales, que pueden considerarse a todo aquel bien sea persona natural o sociedad, que ha sido calificado formalmente como tal por la Administración Tributaria.

De allí, que de acuerdo con Salas (2012): “El Servicio de Rentas Internas puede designar como "contribuyentes especiales" a determinados sujetos pasivos cuyas actividades se consideren importantes para la Administración Tributaria, por ejemplo, a efectos de contar con información valiosa para la gestión de los tributos” (p. 41).

En este contexto, la Administración Tributaria realiza constantes procesos de selección de contribuyentes especiales, en los cuales considera, respectivamente, a aquellos que cumplan con parámetros establecidos de acuerdo a sus transacciones reportadas en declaraciones.

Asimismo, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) incluyó dentro de los sujetos que pueden ser calificados como especiales a los siguientes:

- Quienes hayan asumido operaciones de campos petroleros en virtud de la transición de los Convenios Operativos a empresas mixtas.
- Las empresas mixtas, así como sus accionistas o tenedores de sus acciones, de conformidad con la Ley Orgánica de Hidrocarburos.
- Los principales proveedores, contratistas y prestadores de servicios de los sujetos dedicados a actividades primarias, industriales, de transporte o comercialización de hidrocarburos y sus derivados, incluyendo a las empresas mixtas.

En tanto, los sujetos que hayan asumido operaciones de campos petroleros en virtud de la transición de los Convenios Operativos a empresas mixtas, deben presentar una declaración informativa de los ingresos, costos y deducciones, enriquecimiento neto y la proporción de impuesto sobre la renta pagado, correspondiente al período de transición.

Es así, como la Providencia 0685 clasifica a los contribuyentes especiales en

el ámbito de las actividades de producción y servicio que realizan en el territorio nacional, con la finalidad de que estos cumplan con los deberes formales y con el pago del impuesto respectivo, de acuerdo a las disposiciones que en la misma se disponen.

Por su parte, Trejo (2012), señala:

De conformidad con el artículo 3 de la Providencia número 0685 de fecha 06 de noviembre de 2006, publicada en Gaceta Oficial número 38.622 de fecha 08 de febrero de 2007, para que un contribuyente sea calificado como especial, deberá superar para el caso del Impuesto sobre la Renta, las ciento veinte mil Unidades Tributarias (120.000 U.T.) anuales y para el caso del Impuesto al Valor Agregado, basta que cualquiera de las últimas seis declaraciones del impuesto supere las diez mil Unidades Tributarias (10.000 U.T.) (p. 71).

En vista de lo anterior, esta Providencia, surge de la necesidad de dar una atención especializada a ciertos sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos y del impuesto que generan, los cuales son considerados por la ley de manera exclusiva, con la finalidad de velar el cumplimiento de sus deberes y obligaciones.

Del mismo modo, Trejo (ob. cit.), señala que las personas naturales pueden ser calificadas como sujetos pasivos especiales son los siguientes:

- (a) En la región capital: Socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales, con independencia del monto de ingresos y no obstante la denominación que se hubiera otorgado en los estatutos o actas de los entes calificados como sujetos pasivos especiales.
- (b) En el interior del país: Las personas que emitan o reciban Certificaciones de Débito Fiscal Exonerado.
- (c) Todas las Regiones: Aquellas con ingresos anuales superiores a 15.000 U.T. (7.500 U.T. en el interior) conforme a su última declaración de ISLR, o con ventas o prestaciones de servicios por más de 1250 U.T. (625 U.T. en el interior) mensuales conforme a lo señalado en cualquiera de las 6 últimas declaraciones de IVA.
- (d) Los accionistas de las empresas mixtas que se dediquen a las

actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación.

Cabe destacar además, que estos contribuyentes especiales asumen igualmente responsabilidades con el Estado y las instituciones pertinentes, donde se incluyen cumplir con sus obligaciones tributarias a los fines de no incurrir en ilícitos tributarios; los cuales deben cumplir a fin de evitar ser sancionados.

Los Ilícitos Tributarios

Mucho se ha escrito en torno a la cuestión relativa de los delitos y las infracciones, esto es debido a que son conceptos parecidos pues no existen sustanciales diferencias entre los mismos, por lo cual se pueden catalogar a los diferentes autores en las siguientes tres teorías que a continuación se describen, dejando sentado que, la adopción de una u otra postura generará importantes consecuencias en relación con la aplicación o no a las mencionadas figuras de los principios del derecho penal.

Para ciertos autores, como Goldshmidt (2010) “en la denominada teoría administrativista los ilícitos tributarios tienen naturaleza administrativa” (p. 31), por lo tanto, consideran que el bien jurídico tutelado en el ilícito tributario es ontológica y cuantitativamente distinto al protegido por el derecho penal.

Otros autores, como Villegas (2012) quien afirma que “este tipo de sanciones tiende a resarcir al fisco por el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico, el cual se produce por falta de colaboración del contribuyente con el ente recaudador” (p. 91). En este contexto, se considera determinante al órgano que aplica las sanciones y, siendo éste una parte de la Administración Pública, las infracciones tienen naturaleza administrativa.

En tanto, dentro de la teoría tributaria, el mayor exponente dentro de la doctrina nacional de esta postura ha sido el Dr. Carlos María

GiulianiFonrouge (citado por Ferrer, 2012), para quien “el ilícito tributario cuenta con características especiales que le aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicables a su respecto ciertos principios del derecho penal común” (p. 311).

Desde este enfoque, se considera ilícito tributario a toda acción u omisión que ocasione el incumplimiento de una obligación tributaria o la transgresión de las normas tributarias. Al respecto, el Código Orgánico Tributario 2014 clasifica estos ilícitos tributarios de la siguiente manera:

Ilícitos formales: Constituyen incumplimiento de las obligaciones de hacer, cuyo objetivo es la facilitar la verificación, fiscalización y determinación del tributo.

Artículo 99: “Los ilícitos tributarios formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes: 1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas. 2. Emitir, entregar o exigir comprobantes. 3. Llevar libros o registros contables o especiales. 4. Presentar declaraciones y comunicaciones. 5. Permitir el control de la Administración Tributaria. 6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria. 7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades. 8. Obtener la respectiva autorización de la Administración Tributaria para ejercer la industria, el comercio y la importación de especies gravadas, cuando así lo establezcan las normas que regulen la materia.”

Ilícitos penales: Se refiere a la penalización de las conductas adoptadas para el entorpecimiento de la actividad recaudadora, considerándose el nivel de gravedad del perjuicio causado.

Según el artículo 118 del Código Orgánico Tributario (2014), Constituyen ilícitos tributarios penales: 1. Defraudación tributaria. 2. Falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de

retención. 3. La insolvencia fraudulenta con fines tributarios. 4. La instigación pública al incumplimiento de la norma tributaria. 5. La divulgación y uso de información confidencial.

En tal sentido, los tributos se desprenden de una serie de tasas y contribuciones que van dirigidas a obtener recursos económicos, sin embargo, estos son sujetos a ilícitos ante acciones ilegales cometidas por el sujeto activo, como es el caso del contribuyente, los agentes de retención y percepción, entre otros; a fin de determinar los ilícitos tributarios en Venezuela.

Ilícitos Materiales: se refiere al incumplimiento de la obligación de dar, por parte de los contribuyentes o responsables, afectando directamente la cuantía de la recaudación fiscal, encontrándose aquí lo relativo a la transgresión de obligaciones establecidas para el tratamiento de especies fiscales y gravadas.

Según el Artículo 109 del Código Orgánico Tributario (2014), constituyen ilícitos materiales tributarios los siguientes: 1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones. 2. El retraso u omisión en el pago de anticipos. 3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir. 4. La obtención de devoluciones indebidas. 5. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanal que corresponda. 6. Comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio.

En el marco de los ilícitos materiales, es importante destacar que estos consisten principalmente a la falta de pago del contribuyente, bien sea por retraso, omisión, del pago de los tributos o de los anticipos, por dejar de

percibir o retener una obligación o por obtener reintegros o devoluciones indebidas, cuyo incumplimiento de estos deberes será sancionado con penas pecuniarias de acuerdo a lo establecido en el ordenamiento jurídico respectivo.

Para Vargas (2013):

Los ilícitos tributarios materiales son las violaciones al Derecho Tributario Sustantivo, manifestados en la disminución ilegítima de los ingresos legalmente debidos al sujeto activo tributario, es decir, tienen que ver con dinero, producto del retraso u omisión en el pago de tributo o de sus porciones, el retraso u omisión en el pago de anticipos, el incumplimiento de la obligación de retener o percibir, o la obtención de devoluciones o reintegros indebidos (p. 52).

Lo acordado por el autor, los ilícitos materiales hacen referencia al dinero que deja de percibir el fisco nacional producto de la vulneración del sistema tributario por parte de los contribuyentes, quienes omiten, retrasan o incumplen con la cancelación en el lapso respectivo del impuesto correspondiente.

A tal efecto, Ruíz (2012) expone: “Los ilícitos materiales consisten el retraso u omisión del pago del tributo o sus porciones, retraso en los pagos de anticipo en el incumplimiento de la obligación de retener o percibir y la obtención de devoluciones o reintegros indebidos” (p. 22). En base a lo anterior, la administración tributaria es la encargada de estudiar los casos y colocar la respectiva multa con respecto a la porción de la falta o al ilícito material pertinente.

Así mismo se considera la conceptualización de la Hipótesis de negocio en marcha establecida según las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (2009) (NIIF para PYMES), reconocidas como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela.

Normas Internacionales de Información Financiera Sección 3
Presentación de Estados Financieros Párrafos 3.8 y 3.9 Hipótesis de negocio en marcha: Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta NIIF evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.”

La consideración de la NIIF, infiere la intención de la empresa u organización de sostener sus actividades permanentemente en el mercado, para lo cual necesita un ambiente adecuado que garantice su funcionamiento, considerándose dentro de éste, un normal desenvolvimiento del entorno económico, así como una normativa legal que no amenace su proyección y permanencia en el tiempo, sea de manera indefinida o por un periodo determinado.

Bases Legales

Atendiendo al grado de supremacía que tiene el ordenamiento jurídico Venezolano, se describen a continuación disposiciones de carácter tributario relacionadas directamente con la investigación.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Principios Constitucionales Tributarios

1 . Principio de Legalidad: El Art. 317 de la actual Constitución establece

“ No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no esté establecida en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivo fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente(...)”, de aquí se desprende el principio de legalidad que según Villegas (1992), faculta al Estado a crear unilateralmente tributos, siempre y cuando cumplan con los principios que los rigen.

Según Fraga (2006) la reserva legal es entre otras cosas una de las manifestaciones más importantes del principio de separación de poderes, y a través del mismo, se asegura que los ciudadanos participen efectivamente en su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

2 . Principio de Generalidad:La CRBV en su Art. 133 establece “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley.”

Al respecto, Sainz de Bujanda, citado por Fraga, sostiene que “el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta

de manifiesto en la realización de los hechos imponible tipificados por la ley...”

- 3. Principio de Justicia Tributaria:** “ El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población...”(Art. 316. CRBV).

La justicia es dar a cada quien lo que se merece, en consecuencia, en materia tributaria la justicia implica que la contribución a los gastos públicos debe hacerse según las posibilidades de cada sujeto.

En opinión de Fraga, la disposición de justicia prevista en la CRBV, también denominado de equidad, fija un preciso límite al poder tributario, más allá del cual resulta injusto y ello ocurre cuando: i) la imposición excede la racionalidad o razonabilidad, ii) cuando el gravamen despoja el patrimonio de los contribuyentes.

- 4. Principio de Recaudación Eficiente:** Igualmente nuestro dispositivo constitucional establece en su artículo 316, que el sistema tributario atenderá a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población y para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación del tributo. Al respecto es importante señalar que la recaudación no sólo es ineficiente cuando el ingreso recaudado es menor al presupuestado como consecuencia de evasiones o contravenciones, pues en aquellos casos en los que se determinan tributos en mayor cuantía a la debida, es igualmente ineficiente dado que la recaudación se posterga producto del justo y

legítimo reclamo del sujeto pasivo en vía administrativa o judicial. Fraga (2006).

Resulta fundamental para lograr una recaudación eficiente, potenciar determinaciones donde el sujeto pasivo se vea estimulado mediante facilidades y garantías, a cumplir voluntariamente con sus obligaciones y evitar posteriores confrontaciones, principalmente por la necesaria persecución de conductas antijurídicas como la evasión fiscal.

Importante aporte al respecto, hace el Dr. José Andrés Octavio, citado por Fraga, quien señala que: “(...)la reducción de la evasión puede obtenerse mediante una Administración Tributaria eficiente, sin vulnerar principios de la tributación, que impidan la arbitrariedad administrativa y el abuso de poder, especialmente los que consagran la seguridad jurídica y el equilibrio entre las partes de la relación tributaria (...)”

5. **No Confiscatoriedad:** Este se encuentra de manera expresa en el Art. 317 de la CRBV “Ningún Tributo puede tener efecto confiscatorio”. Por último, el mismo artículo prohíbe el establecimiento de obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. Afirma Fraga, que la confiscación evoca una acción mediante la cual el Estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad, sin que medie indemnización alguna, en consecuencia, la confiscación aunada a las penas privativas de libertad, constituyen las formas más graves en las que el Estado puede incidir en los ciudadanos, por ello su aplicación debe ser muy excepcional y totalmente liberada de discrecionalidad administrativa.

Código Orgánico Tributario (2014)

El Código Orgánico Tributario (COT), ha sido creado con la finalidad de regular el funcionamiento de otras leyes, en su artículo 1 establece: “Las disposiciones del presente Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos...”, y adicionalmente en su artículo 12 expresa: “Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales(...)”, por lo tanto, para todo lo concerniente al surgimiento de la obligación tributaria, los sujetos tributarios, ilícitos, sanciones, recursos, y demás aspectos no contemplados en las leyes especiales, deberán cumplirse las disposiciones del COT.

Obligación Tributaria

El Código Orgánico en su artículo 13, dispone que “La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.

Desconocimiento de situaciones que disminuyan la cuantía de la obligación tributaria

Amplias facultades se otorgan a la Administración Tributaria para el desconocimiento de hechos, sociedades, procedimientos u otros que a juicio del ente, resulten inapropiados a la realidad económica del contribuyente y se traduzcan en la disminución de la cuantía de la obligación tributaria.

La mencionada facultad, se encuentra prevista en el artículo 16 del COT, según el cual,

“...Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Parágrafo Único. Las decisiones que la Administración Tributaria adopte conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco.”

Vías de extinción de la Obligación Tributaria:

De conformidad con lo establecido en el COT (2014):

Artículo 39: La obligación Tributaria se extingue por siguientes medios comunes:

1. Pago.
2. Compensación.
3. Confusión.
4. Remisión.
5. Declaratoria de Incobrabilidad.

Parágrafo Primero: La obligación tributaria se extingue igualmente por prescripción, en los términos previstos en el capítulo VI de este Título.

Parágrafo Segundo: Las leyes pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria que ellas regulen.

Pago: Es el cumplimiento de la prestación, la entrega de una suma de dinero, establecida en la obligación tributaria, efectuada por los contribuyentes o responsables ante la Administración Tributaria. Dicho pago, debe efectuarse en el lugar y la forma que indique la ley.

Compensación: Las deudas son compensables con los créditos líquidos y exigibles comenzando por las más antiguas, por concepto de tributos, pagos a cuenta, intereses y sanciones.

Los créditos líquidos y exigibles del sujeto pasivo pueden ser cedidos a otros contribuyentes o responsables

Confusión: Sujeto activo de la obligación tributaria toma la posición de deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, un ejemplo de ello lo constituyen las herencias yacentes, pues al no existir ningún heredero, el sujeto activo o la Administración Tributaria, toma la posición de sujeto pasivo y se hace acreedor de los bienes que poseía el causante al momento del fallecimiento.

Remisión: El pago de los tributos solamente puede ser condonado, por ley o por resolución administrativa en la forma que establezca la ley.

Declaratoria de Incobrabilidad:

Al respecto Código Orgánico Tributario (2014) en su artículo 54 establece lo siguiente:

La Administración Tributaria podrá de oficio, de acuerdo al procedimiento previsto en este Código, declarar incobrables las obligaciones tributarias y sus accesorios y multas conexas que se encontraren en algunos de los siguientes casos:

1. Aquellas cuyo monto no exceda de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), siempre que hubieren transcurrido cinco (5) años contados a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se hicieron exigibles.
2. Aquellas cuyos sujetos pasivos hayan fallecido en situación de insolvencia comprobada, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 24 de este Código.
3. Aquellas pertenecientes a sujetos pasivos fallidos que no hayan podido pagarse una vez liquidados totalmente sus bienes.

4. Aquellas pertenecientes a sujetos pasivos que se encuentren ausentes del país, siempre que hubieren transcurrido cinco (5) años contados a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se hicieron exigibles y no se conozcan bienes sobre los cuales puedan hacerse efectivas.

Parágrafo Único: La Administración Tributaria podrá disponer de oficio la no iniciación de la acción de cobranza de los créditos tributarios a favor del Fisco, cuando sus respectivos montos no superen la cantidad equivalente a una (1) unidad tributaria (U.T.).

Prescripción: constituye un medio de extinción de la obligación tributaria originado por un derecho provocado por el paso del tiempo que la ley indique

Código Orgánico Tributario al respecto establece lo siguiente:

Artículo 55. Prescriben a los cuatro (6) años los siguientes derechos y acciones:

1. El derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios.
2. La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas privativas de la libertad.
3. El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.

Artículo 56: En los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo anterior, el término de la prescripción será de diez (10) años cuando ocurra alguna de las circunstancias siguientes:

1. El sujeto pasivo no cumpla con la obligación de declarar el hecho imponible o de presentar las declaraciones que correspondan.
2. El sujeto pasivo no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros de control que a los efectos establezca la Administración Tributaria.
3. La Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio.
4. El sujeto pasivo haya extraído del país los bienes afectos al pago de la obligación tributaria o se trate de hechos imposables vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior.

5. El sujeto pasivo no lleve contabilidad o registros de las operaciones efectuadas, no los conserve durante el plazo establecido o lleve doble contabilidad o registros con distintos contenidos.

Sujetos de la Obligación Tributaria

Los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria son regulados, en los artículos 18 y 19 respectivamente, tal como se aprecia seguidamente:

Sujeto Activo

Definido en el artículo 18 del COT, como “(...)el ente público acreedor del tributo”.

Sujeto Pasivo

Por su parte, de acuerdo con el artículo 19 “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Contribuyentes

“Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. (Art. 22 COT)

Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.”

Responsables

“Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes” (Art. 25 COT)

Acción de regreso o repetición

“El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él”. (Art. 26 COT).

Definición y designación de agentes de retención o percepción

“Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente...” (Art. 27 COT)

Agentes de retención o percepción en actividades privadas

“(...)Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos...” (Art. 27 COT).

Supuestos de responsabilidad del agente de retención o percepción

El COT en su artículo 27 desarrolla la responsabilidad del sujeto pasivo responsable en el caso de: (i) Haber efectuado la retención o percepción, (ii) omitir la retención o retención, (iii) retener sin fundamento legal

“(...)Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente (...)”

Deducción de egresos objeto de retención

Parágrafo Primero. Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.

Responsabilidad en el caso de los entes públicos

Parágrafo Segundo. Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada, serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo

Ilícitos Tributarios

Constituyen ilícitos los actos, acciones u omisiones que van o atentan contra las normas tributarias

Los ilícitos tributarios se clasifican en:

1. Formales.
2. Materiales.
3. Penales.

Las leyes especiales tributarias podrán establecer ilícitos y sanciones adicionales a los establecidos en este Código.

Ámbito de aplicación:

Las normas sobre ilícitos tributarios y sus sanciones siguen la suerte de las normas generales que definen la aplicación del COT; por lo tanto, las disposiciones sancionatorias son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos, de conformidad con el artículo 1, quedando excluidos los ilícitos aduaneros, los cuales se tipifican y sancionan de conformidad con las leyes especiales respectivas, a falta de disposiciones

especiales, se aplicarán supletoriamente los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario.

Concurrencia de ilícitos al respecto, el COT establece lo siguiente:

Artículo 82: Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad y de otro delito no tipificado en este Código. Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.

Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena restrictiva de libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por su heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.

Parágrafo Único: La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento.

Constituyen eximentes de la responsabilidad por ilícitos tributarios los establecido en el COT (2014)

Artículo 85: Son eximentes de la responsabilidad por ilícitos tributarios:

1. La minoría de edad.
2. La incapacidad mental debidamente comprobada.
3. El caso fortuito y la fuerza mayor.
4. El error de hecho y de derecho excusable.

Artículo 86. Se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda, a los coautores que tomaren parte en la ejecución del ilícito.

Artículo 87. Se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito disminuida de dos terceras partes a la mitad, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda, a los instigadores que impulsen, sugieran o induzcan a otro a cometer el ilícito o refuercen su resolución.

www.bdigital.ula.ve

Definición de Términos Básicos

Anticipo de impuesto: Exacción tributaria exigible de manera anticipada sobre la base de un presunto impuesto futuro(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Capacidad contributiva: Significa la existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos y graduación de la obligación tributaria, según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye; constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Código Orgánico Tributario: Norma jurídica rectora del ámbito tributario e instrumento normativo aplicable en forma supletoria a los tributos de estados y municipios. En materia de tributos aduaneros, este Código se emplea en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, recursos administrativos y judiciales, determinación de intereses, y respecto a las normas para la administración de tales tributos(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Contribuyente: Aquel sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional. El contribuyente está obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por las normas tributarias(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Elusión tributaria: Acción que permite reducir la base imponible mediante

operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. Medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Enterar: Pagar o abonar dinero. Acción de pagar los tributos ante las oficinas receptoras de fondos nacionales. En el sistema tributario venezolano, se asimila a la obligación de los agentes de retención y percepción, de pagar al sujeto activo las cantidades de gravamen retenidas o percibidas en el curso de sus operaciones(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Especies Gravadas: Aquellos bienes establecidos por la normativa jurídica, cuya producción o importación dan origen al nacimiento de la obligación tributaria; dichos bienes están conformados por cigarrillos, tabaco, picaduras, alcohol etílico, licores y fósforos; su producción, importación circulación y expendio, están bajo el control del Estado mediante leyes especiales(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Evasión fiscal: Acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Ilícito: Acción u omisión no permitida legal o moralmente. Hecho contrario a las disposiciones legales o a la moral(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Ilícito formal: Incumplimiento de obligaciones, previstas en la ley, reglamentos o cualquier otro instrumento normativo, tendientes a facilitar la determinación de la obligación tributaria y el ejercicio de las facultades de control atribuidas a la Administración Aduanera y Tributaria(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Ilícito material: Incumplimiento de las obligaciones relativas al pago del tributo previsto en la Ley(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Ilícito tributario: Toda acción u omisión contraria al ordenamiento jurídico tributario, sancionada expresamente por la norma(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Multa: Sanción pecuniaria que se impone a los responsables de infracciones de las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico. En el ámbito tributario se define como una pena pecuniaria que sanciona el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Obligación tributaria: Obligación que surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Pago: Es uno de los medios que permite al sujeto pasivo extinguir de la obligación tributaria, representado en la entrega de un dinero que se adeuda al Estado, el cual debe efectuarse en el lugar, fecha y forma que indique la ley tributaria o su reglamentación(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Recaudación: Actividad desarrollada por la Administración Tributaria consistente en la percepción de las cantidades debidas por los contribuyentes, como consecuencia de la aplicación de las diferentes figuras impositivas vigentes en el país(**Glosario Aduanero y Tributario SENIAT**).

Sanción tributaria (Glosario Aduanero y Tributario SENIAT): Es la consecuencia jurídica atribuida a una acción u omisión ilícita por parte del sujeto pasivo; impuesta por la Administración Aduanera y Tributaria, a través de un procedimiento administrativo.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria

(SENIAT): Órgano de ejecución de la Administración Aduanera y Tributaria Nacional. Es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas, al cual corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduaneras y tributarias fijadas por el Ejecutivo Nacional**(Glosario Aduanero y Tributario SENIAT).**

Sujeto activo de la obligación tributaria: Ente público acreedor del tributo**(Glosario Aduanero y Tributario SENIAT).**

Sujeto pasivo de la obligación tributaria: Sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable**(Glosario Aduanero y Tributario SENIAT).**

Tributo: Prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a la relaciones jurídicas de derecho público. El tributo tiene, entre otras, las siguientes características:

a) grava normalmente una determinada manifestación de la capacidad económica; b) constituye el más típico exponente de los ingresos públicos; c) es un recurso generalmente de carácter monetario; d) no es de carácter sancionatorio; y, e) no tiene carácter confiscatorio.**(Glosario Aduanero y Tributario SENIAT).**

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

La investigación responde un estudio documental de tipo analítico, apoyado en una consulta a expertos. En relación con tales estudios, la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL, 2005) señala:

Es el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, de trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor (p. 35).

En estos estudios documentales se acude al empleo de diversas fuentes directas de índole bibliográfica (bibliotecas, referencias electrónicas, librerías) con el fin de identificar y recopilar información que una vez organizada y analizada permita dar respuesta a las interrogantes planteadas.

Los objetivos planteados denotan la profundidad del estudio. La investigación se corresponde con una de tipo analítico, dada la aplicación de criterios de análisis, clasificación e integración, desagregando situaciones y conceptos para entenderlos y estudiarlos desde sus componentes. (Hurtado, 1995).

Unidades de Análisis

Las unidades de análisis están constituidas por los Ilícitos Tributarios Materiales y su régimen sancionatorio previsto en el Código Orgánico Tributario (2014). Los ilícitos tributarios materiales que agrupan los ilícitos relacionados con (i) la omisión y retraso en el pago de los tributos y anticipos, (ii) los incumplimientos en el deber de retener o percibir y (iii) la obtención de devoluciones indebidas y (iv) la comercialización y expendio de especies gravadas con destinos específicos, o realizar tales actividades con personas no autorizadas para su expendio. El régimen sancionatorio para tales ilícitos incluye sanciones pecuniarias y penales.

Técnicas de Recolección de Datos

La investigación se apoyará en para la recolección de datos en las siguientes técnicas:

1.- La observación documental: Según Ander (1977), “la observación es el procedimiento de investigación más primitivo y a la vez el más moderno” y se convierte en técnica científica en la medida en que sirve a un objeto de investigación previamente formulado, es planificada y controlada sistemáticamente, y está sujeta a comprobaciones y controles de validez y confiabilidad. En el estudio se hará uso de la observación documental, estableciendo previamente los aspectos que se desean estudiar.

2.- La revisión bibliográfica y el análisis de contenido teórico: En el estudio constituye la técnica más importante, por tanto, se recurrirá a fuentes primarias y secundarias, teniendo como fuentes de datos: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario (2014), los Principios de Contabilidad aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, libros, artículos, consultas por internet,

entre otros. Según Sabino (2010) “la revisión bibliográfica consiste en detectar, obtener y consultar la bibliografía y otros materiales útiles para los propósitos de este estudio” (p. 52), de los cuales se extrae y se recopila la información más relevante y necesaria que atañe al problema de la investigación, por tanto una vez recopilada la información, se procedió a su organización y análisis.

Para el análisis de la información, se empleó el análisis de contenido, el cual de acuerdo con Sabino (2005), consiste en:

Verificar el grado de rigidez lógico en el desarrollo de las ideas. La crítica de un texto, puede hacerse tanto en base a su forma como a su contenido, no utiliza criterios exteriores para considerar el trabajo examinado, sino que se centra alrededor de una evaluación interna del desarrollo lógico de las ideas del autor, se busca con ello evaluar el contenido informativo y conceptual (datos y conceptos manejados y criterios interpretativos) (p. 31).

En este sentido, la técnica antes señalada fue utilizada para el estudio de los documentos (libros, códigos, leyes, entre otros), que sirvieron de base a la investigación. Cabe agregar además, que a través de un análisis crítico se desarrolló y concluyó el estudio, exponiendo los aspectos fundamentales que surgieron de la evolución en las etapas preconcebidas por el investigador.

Dada la naturaleza del estudio propuesto, se utilizó el método analítico para abordar la situación y descifrar lo más auténticamente posible todo cuanto el investigador quiere conocer y explicar.

3.- Entrevista Estructurada: Tiene por finalidad solicitar información al sujeto entrevistado, para obtener datos sobre un problema determinado. Por tanto presupone la existencia de dos personas. Ander considera que la entrevista estructurada es aquella que se realiza sobre la base de un formulario prediseñado por el investigador y estrictamente normalizado. La entrevista fue aplicada a Siete (7) expertos con sólida formación académica y

profesional en el área tributaria. Los expertos preseleccionados por el investigador están conformados por: Dos (2) funcionarios de la Administración Tributaria con amplia trayectoria en la institución (uno abogado y otro contador). Tres (3) contadores con experiencia académica y ejercicio profesional en el área contable y tributaria y finalmente, Dos (2) abogados litigantes en materia tributaria, miembros activos de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y de firmas de reconocido prestigio a nivel nacional e internacional.

Instrumentos de Recolección de Datos

1.- Registro de Observación Documental: Constituye una guía desarrollada por el investigador para reflejar las fuentes de la información, los aspectos estudiados y el resultado de los mismos.

2.- Fichas Bibliográficas: Las fichas se emplearon con la finalidad de recopilar datos relevantes que sustentaran el estudio, permitiendo así la selección y análisis de datos relacionados con las variables estudiadas.

En relación con lo anterior, Sabino (2010), plantea:

La utilización de las fichas bibliográficas permite recoger de una manera sencilla, clara y de provecho, la conservación de notas y apuntes tomados de un libro que servirán de guía para recordar cuales libros o trabajos han sido consultados o existen sobre el tema de estudio (p. 66).

3.- Guión de la Entrevista Estructurada: A los fines de obtener información necesaria, suficiente, el estudio documental se complementó con una estructurada que consta de Once (11) preguntas abiertas, cuyo guión fue diseñado por el investigador atendiendo a los objetivos del estudio y

debidamente validado por dos (2) expertos en contenido, un experto en metodología y un experto en lengua.

www.bdigital.ula.ve

CUADRO 1 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Objetivo General

Analizar los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio frente a la reforma del Código Orgánico Tributario (2014)

OBJETIVOS ESPECIFICOS	VARIABLE NOMINAL	INDICADORES	INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	ITEMS
1. Describir los ilícitos tributarios materiales y el régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).	• ILICITOS TRIBUTARIOS MATERIALES. • REGIMEN SANCIONATORIO	• Obligación de Dar. • Hecho imponible. • Obligación Tributaria. • Sujetos Pasivos. • Extinción de la obligación. • Omisión y retraso en el pago de tributos y anticipos. • Evasión, elusión, defraudación • Cambios normativos, diferencias interpretativas. • Incumplimientos en la obligación de retener y percibir. • Obtención de devoluciones indebidas. • Comercialización y expendio de especies fiscales y gravadas.	REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL	

OBJETIVOS ESPECIFICOS	VARIABLE NOMINAL	INDICADORES	INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	ITEMS
2.- Señalar los cambios más significativos en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014), con respecto al Código Orgánico Tributario (2001), en relación con los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio.	• ILICITOS TRIBUTARIOS MATERIALES.	• Incorporación de ilícitos. • Modificación e incremento de sanciones.	REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL Y ENTREVISTA ESTRUCTURADA	1, 2 Y 3
3.-Determinar las implicaciones de los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).	• REGIMEN SANCIONATORIO	• Posible trasgresión de algunos principios constitucionales tributarios. • Inobservancia del derecho de a la equidad, la certeza jurídica, a la igualdad ante la ley a la propiedad y a la protección de la economía nacional. • Desestimulo a la inversión. • Hipótesis del Negocio en Marcha. • Provisiones.	REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL Y ENTREVISTA ESTRUCTURADA	4,5,6,7,8,9, 10 y 11.

(Arellano, 2015)

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE RESULTADOS

Con la finalidad de presentar los resultados que conforman los objetivos planteados en la investigación, se dará respuesta de manera individual por cada una de las interrogantes o enunciados utilizados para realizar la recolección de información. Las interpretaciones de cada objetivo van de la mano con lo establecido en las bases teóricas y legales de la investigación.

- Describir los ilícitos tributarios materiales y el régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).

Los ilícitos tributarios materiales constituyen trasgresiones al Derecho Tributario Sustantivo manifestados a través de la disminución, parcial o total de ingresos causados hacia el sujeto activo, en todas sus manifestaciones, ya sea desde un punto de vista nacional, estatal o municipal.

En tal sentido, según el Artículo 109 del Código Orgánico Tributario (2014), constituyen ilícitos materiales tributarios los siguientes:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.
4. La obtención de devoluciones indebidas.
5. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanal que corresponda.
6. Comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio

1. El Retraso u Omisión en el Pago de Tributos o de sus Porciones

En la legislación venezolana a través del Código Orgánico Tributario (2014) en su artículo 13, se define lo siguiente:

La obligación Tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la Ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Según lo anterior se evidencia, que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto debe entregar o dar a otro que ejerce el poder tributario, cantidades de dinero determinadas por la ley. Constituyendo así una obligación de dar. Entendiéndose por Obligación de dar como el deber que existe de entregar una cosa a otro para transferir un derecho.

En este orden de ideas el Código Orgánico Tributario (2014) establece en su artículo 36 lo siguiente: “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, es por allí donde surge la hipótesis que da origen a un compromiso fiscal y sirve de elemento clave para tipificar el tributo.

Otro elemento indispensable para el cumplimiento de la obligación tributaria es el sujeto, el cual puede ser activo, establecido en el artículo 18 ejusdem como “(...) el ente público acreedor del tributo” y el sujeto pasivo dictaminado en la misma norma en el artículo 19 como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable”.

Si bien es cierto todo hecho que nace tiene un fin, en el caso de los tributos, el pago constituye uno de los medios de extinción de la obligación tributaria, el cual puede ser efectuado por los sujetos pasivos o un tercero.

No obstante, conforme lo establecido en el numeral 1 del artículo 109 del Código Orgánico Tributario (2014), relativo a los ilícitos materiales: el retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones, configura el ilícito. Entendiéndose como retraso, el hecho de efectuar declaraciones tardías, o fuera del plazo y como omisión la renuncia a realizar el pago total o parcial del mismo y consecuentemente el guardar u ocultar información que pudiese ser útil para la Administración Tributaria.

Algunas situaciones que explican la comisión de este ilícito, son las siguientes: la defraudación, la evasión fiscal, la elusión, los cambios en la normativa vigente, la diferencias en interpretación de la norma

Siendo entonces, defraudación tributaria la actuación que tienen los contribuyentes de crear mecanismos u operaciones artificiosas frente a la Administración Tributaria con objeto de transgredir la aplicación de la normativa tributaria.

En nuestra legislación se encuentra establecida de manera concreta a través del derecho positivo del código las actuaciones de los sujetos pasivos que puedan considerarse defraudación tributaria.

Al establecer en el artículo 119 del COT (2014): “Incurre en defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, engaño o cualquier otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar (...)”

La defraudación fiscal es punitiva y por tal carácter, la transgresión de la norma debe ser demostrada y el contribuyente debe haber tenido la intencionalidad de incumplirla y de evitar así el pago del tributo.

Evasión Fiscal se considera como la conducta que por acción u omisión deriva en el incumplimiento de la obligación tributaria.

Dentro de los elementos de la evasión fiscal podemos mencionar los siguientes:

- Antijuridicidad: está concebida una conducta que está prohibida por las leyes tributarias.
- Tipicidad o Principio de legalidad: tal y como está lo establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela no podrá cobrarse ningún impuesto o contribución que no esté establecido en la ley.
- Culpabilidad: se considera como la conducta antijurídica que efectúan los contribuyentes para transgredir las normas.
- Imputabilidad: significa que el acto antijurídico pueda ser atribuido a una persona.

Asimismo, Villegas (2003) define la evasión como “toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro de los ámbitos de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”.

Por ello, tanto la defraudación fiscal como la evasión, se consideran formas ilegítimas o transgresoras de accionar de los sujetos pasivos.

Elusión Fiscal en opinión de Belisario (1995) la define como la utilización de medios lícitos, es decir, no prohibidos por la ley, a fin de evitar o disminuir el hecho imponible, mediante el uso de vacíos legales, pues si bien es cierto desde el punto de vista legal, todo lo que no está prohibido está permitido, es decir, lo que no se encuentra tipificado en la ley, no genera obligaciones tributarias (p 225)

Según Weffe H. (2008) las acciones con intención de eludir la carga impositiva es legítima desde el punto de vista de la planificación del contribuyente, pero no son justificadas desde el punto de vista de los principios de capacidad contributiva, igualdad y generalidad de la imposición.

Sin embargo no siempre omisiones totales o parciales corresponden a los indicios antes mencionados, pues en ocasiones, en la interpretación de la norma, se pueden presentar diferencias de criterios entre los funcionarios de la administración tributaria y los sujetos pasivos; en este sentido la elusión de un tributo se puede dar por una determinada interpretación, sin que necesariamente hubiera habido la intención de evitar la obligación tributaria. En concordancia con lo anterior, los recurrentes cambios en la normativa tributaria, hacen que los contribuyentes incumplan con sus deberes, pues si bien es cierto, que el desconocimiento de la ley no excusa su incumplimiento, la rotación constante de la norma (no solo a través del cambio del código y leyes, sino también con la emisión de decretos y providencias), aunado a la dinámica de las actividades de los contribuyentes, hace que los nuevos cambios sean asimilados tardíamente, incurriéndose así en incumplimientos y defraudaciones al fisco, lo que pudiera interpretarse como una debilidad del sistema tributario venezolano.

2. Retraso u Omisión en el Pago de Anticipos.

Los anticipos son hechos tipificados en la ley y constituyen pagos previos a la causación, que se hacen por supuestas obligaciones tributarias futuras, generadas por la continuidad del ejercicio de las actividades de los contribuyentes, que constituyan supuestos establecidos en la norma para la generación de tributos. Hasta tanto no se cause la obligación tributaria probable, estos anticipos forman parte de los derechos o activos de los contribuyentes, al mismo tiempo son garantías de cumplimiento de la obligación tributaria a beneficio del sujeto activo.

El Código Orgánico Tributario (2014), penaliza el incumplimiento del pago de los anticipos o el hecho de realizarlo fuera de los lapsos establecidos. El incumplimiento puede darse por la omisión total o

parcial del pago del anticipo, esta última pudiera originarse, en la interpretación de la norma, por la diferencia de criterios que se toman para la determinación de los mismos.

3. Incumplimiento de la Obligación de Retener o Percibir.

Como un derecho que le otorga la ley y como estrategia de mantener una recaudación constante y oportuna, el Estado acude al ejercicio de instaurar como agentes de percepción y retención a contribuyentes que cumplan con ciertas características designadas por la Administración Tributaria o impuestas en la ley. Estos agentes deben cumplir con una serie de obligaciones dependiendo del tipo de tributo y la cuantía del mismo, se establecen cifras porcentuales para la aplicación de retenciones y cronogramas específicos para el enteramiento de las mismas. El Código Orgánico Tributario 2014, en relación con su análogo del año 2001, sanciona severamente el incumplimiento de estas disposiciones.

4. Obtención de Devoluciones Indebidas.

La obtención de devoluciones o reintegros indebidos se considera un ilícito relacionado directamente con el procedimiento de recuperación de tributos, y en lo relativo a la repetición de pagos en relación a hechos o circunstancias posteriores (anticipos, pagos a cuenta y retenciones).

Según, Burgos (2013), la recuperación del tributo tiene su origen en un pago legal cuyo reembolso lo prevé el legislador por motivos de política económica y fiscal. Se refiere a priori a las causas legales que justifican el ingreso de dinero al Fisco, y cuya restitución se encuentra tipificada, donde se busca un efecto en la economía que se traduce para el contribuyente en un beneficio fiscal.

La legislación venezolana indica cuales son los supuestos previstos para la recuperación de tributos, entre ellos se encuentran:

- Devolución de impuestos pagados para la importación de mercancías destinadas a su posterior exportación (draw back).
- Recuperación de créditos soportados por exportadores.
- Recuperación de créditos fiscales soportados durante la etapa preoperativa de los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales destinados a la exportación.
- Recuperación de créditos fiscales soportados por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país.
- Recuperación de créditos fiscales no deducidos por los contribuyentes que suministren bienes o presten servicios a entes exonerados.

Entendiéndose entonces las devoluciones indebidas, como el ilícito material determinado por la alteración, falsificación u ocultamiento de datos consignados en declaraciones fiscales que den origen a resultados a favor por parte del sujeto pasivo.

El disfrute indebido de la recuperación de créditos indebidos en algunos casos, puede considerarse como defraudación tributaria, pues se presume que se tiene la voluntad de infringir la normativa legal.

5. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanal que corresponda.

Este tipo de ilícito está vinculado con la importación, exportación y comercialización de, alcoholes, especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, en el actual código se mantiene como sanción el

comiso de la mercancía, y se incrementó la sanción a 500 unidades tributarias para quienes expendan o vendan especies destinadas a la exportación o importadas para el consumo del régimen aduanal.

6. Comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio

La sanción será de 300 Unidades Tributarias para quienes comercialicen especies gravadas a personas o establecimientos no autorizados.

www.bdigital.ula.ve

Para dar respuesta al segundo objetivo se procedió a elaborar un cuadro comparativo entre el C.O.T. (2001) y su análogo C.O.T (2014) con el propósito de:

- Señalar los cambios más significativos en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014), con respecto al Código Orgánico Tributario (2001), en relación a los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio.

Cuadro 2

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°37.305 del 17 de Octubre de 2001)	Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°6.152 (E) del 18 de Noviembre de 2014)
Artículo 109 1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones 2. El retraso u omisión en el pago de anticipos. 3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir. 4. La obtención de devoluciones indebidas.	Artículo 109 1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones. 2. El retraso u omisión en el pago de anticipos. 3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir. 4. La obtención de devoluciones indebidas. 5. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas

	para el consumo en el régimen aduanal que corresponda. 6. Comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio
Como se evidencia anteriormente se produce la ampliación de los ilícitos materiales, pues se incorporaron los ilícitos correspondientes a especies fiscales gravadas que antes se encontraban tipificados como otro tipo de ilícitos.	

Arellano (2015).

Cuadro 3

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°37.305 del 17 de Octubre de 2001)	Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°6.152 (E) del 18 de Noviembre de 2014)
Artículo 110 Incorre en retraso el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie la verificación, investigación o fiscalización por la Administración Tributaria respecto del tributo que se trate. En caso de que el pago del tributo se realice en el curso de una investigación o fiscalización, se aplicará la sanción prevista en el artículo siguiente. Quien pague con retraso los tributos debidos será sancionado con una multa del uno por ciento (1%) de aquellos.	Artículo 110 Incorre en retraso el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie la verificación, investigación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria respecto del tributo que se trate. Quien pague con retraso los tributos debidos en el término de (1) año, contado desde la fecha que debió cumplir la obligación, será sancionado con una multa del cero coma veintiocho por ciento (0,28%) del monto adeudado por cada día de retraso hasta un máximo del cien por ciento (100%) Quien realice el pago de los tributos debidos, fuera del

	término de un (1) año, contado desde la fecha en la que debió cumplir la obligación será sancionado adicionalmente con una cantidad de cincuenta (50%) del monto adeudado. Quien realice el pago de los tributos debidos, fuera del término de dos (2) años, contado desde la fecha en la que debió cumplir la obligación será sancionado adicionalmente con una cantidad de ciento cincuenta (150%) del monto adeudado. Cuando el pago del tributo se efectúe en el curso de los procedimientos de fiscalización y determinación, se aplicará, según el caso, las sanciones previstas en el artículo 112 de este Código. Las sanciones previstas en este artículo no se impondrán cuando el sujeto pasivo haya obtenido prórroga. Artículo 111
--	--

	Cuando la Administración Tributaria efectúe determinaciones conforme al procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones, previsto en este Código, impondrá multa del treinta (30%) sobre la cantidad del tributo determinado.
Se observa que el Código Orgánico Tributario vigente es más punitivo, es decir, hay incremento en las sanciones, se elevaron los porcentajes establecidos, anteriormente era del 1% del tributo debido para quien enterara con retraso u omisión, actualmente se gradúa la sanción de acuerdo al lapso de cumplimiento.	

Arellano (2015).

Cuadro 4

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°37.305 del 17 de Octubre de 2001)	Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°6.152 (E) del 18 de Noviembre de 2014)
Artículo 111 Quien mediante acción u omisión y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa del veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido. Parágrafo Primero: Cuando la ley exija la estimación del valor de determinados bienes, el avalúo administrativo no aumente el valor en más de una cuarta parte no se impondrá sanción por este respecto. Las leyes especiales podrán eximir de sanción las diferencias de tributos provenientes de la estimación de otras características relativas a los bienes. Parágrafo segundo: en los casos previstos en el artículo 186 se aplicará la	Artículo 112 Quien mediante acción u omisión y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 119, cause disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa del cien por ciento (100%) hasta el trescientos por ciento (300%) del tributo omitido. Parágrafo Primero: Cuando la ley exija la estimación del valor de determinados bienes, el avalúo administrativo no aumente el valor en más de una cuarta parte no se impondrá sanción por este respecto. Las leyes especiales podrán eximir de sanción las diferencias de tributos provenientes de la estimación de otras características relativas a los bienes. Parágrafo segundo: en los casos previstos en el artículo

multa del diez por ciento (10%) del tributo omitido.	196 se aplicará la multa del treinta por ciento (30%) del tributo omitido.
Como se observa anteriormente, las sanciones se incrementaron de los límites máximos en un 100 % y mínimos un 75%, por concepto de contravención tributaria.	

Arellano (2015).

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 5

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°37.305 del 17 de Octubre de 2001)	Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°6.152 (E) del 18 de Noviembre de 2014)
Artículo 114 Quien obtenga devoluciones o reintegros indebidos en virtud de los beneficios fiscales, desgravámenes u otra causa, sea certificados especiales u otra forma de devolución, será sancionado con una multa del 50% al 200% de las cantidades indebidas obtenidas, sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116.	Artículo 113 Quien obtenga devoluciones o reintegros indebidos, será sancionado con multa del cien por ciento (100%) al quinientos por ciento (500%) de las cantidades indebidamente obtenidas, sin perjuicio de la sanción de la sanción establecida en el artículo 119 de este Código.
Como se aprecia existe un aumento en los límites máximos en un 300% y mínimos en un 50% por concepto de devoluciones o reintegros indebidos, se mantiene la premisa de ser catalogado como un ilícito de defraudación tributaria.	

Arellano (2015).

Cuadro 6

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°37.305 del 17 de Octubre de 2001)	Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°6.152 (E) del 18 de Noviembre de 2014)
Artículo 112 Quien omita el pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria o no efectúe la retención o percepción, será sancionado: 1. Por omitir el pago de anticipos a que está obligado con el diez por ciento al veinte por ciento (10% al 20%) de los anticipos omitidos. 2. Por incurrir en retraso de anticipos a que está obligado, con un uno punto cinco por (1.5%) mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso. Parágrafo Primero: las sanciones por los delitos descritos en este artículo, procederán aún en los casos que no nazca la obligación tributaria principal, o que generándose la obligación de pagar tributos , sea a una cantidad menor a la que correspondía anticipar de conformidad con la normativa vigente 3. Por no retener o no percibir los fondos, con	Artículo 114 Los incumplimientos relativos al deber de anticipar a cuenta de la obligación tributaria principal serán sancionados: 1. Por omitir el pago de tributos a que está obligado, con el cien por ciento (100%) de los anticipos omitidos. 2. Por incurrir en retraso del pago de anticipos, con el cero coma cero cinco por ciento (0,05%) de los anticipos omitidos por cada día de retraso hasta un máximo del cien por ciento (100%) Las sanciones por los ilícitos descritos en este artículo procederán aun

el cien por ciento al trescientos por ciento (100% al 300%) del tributo no retenido o percibido. 4. Por no retener o percibir menos de lo que corresponde el cincuenta por ciento al ciento cincuenta por ciento (50% al 150%) de lo no retenido o percibido. Parágrafo Segundo: las sanciones previstas en los numerales 3 y 4 de este artículo se reducirán a la mitad, en los casos que el responsable en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos revistos en el artículo 185 de este Código. Artículo 113 Quien no entere las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro del plazo establecido en las normas respectivas, será sancionado con una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento,	en los casos en que no nazcan la obligación tributaria o que generándose la misma sea en una cantidad menor a la que correspondía anticipar, de conformidad con la normativa vigente. Artículo 115 Los incumplimientos de las obligaciones de retener percibir o enterar los tributos, serán sancionados: 1. Por no retener o no percibir, con el quinientos por ciento (500%) del tributo no retenido o no percibido. 2. Por no retener o no percibir, menos de lo que corresponde, con el cien por ciento (100%) del tributo no retenido o no percibido.
---	---

hasta un máximo de 500% del monto de dichas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de los intereses moratorios correspondientes y de la sanción establecida en el artículo 118 de este Código.	3. Por enterar las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, fuera del plazo establecido en las normas respectivas , con multa del cinco por ciento (5%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada día de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de cien (100) días. Quien entere fuera de este lapso sea objeto de un procedimiento de verificación o fiscalización se aplicará la sanción prevista en el numeral siguiente
---	--

	conjuntamente con la establecida en el artículo 121 de este Código. 4. Por no enterar las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, con una multa de un mil por ciento (1000%) del monto de las referidas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de la pena privativa de libertad establecida en el artículo 119 de este Código. Los supuestos previstos en los numerales 3 y 4, no serán aplicables a la República Bolivariana de Venezuela, Gobernaciones y
--	---

	Alcaldías, las cuales serán sancionadas con unas multas de doscientas a mil unidades tributarias (200 a 1000 U.T.). Las máximas autoridades, los tesoreros administradores y demás funcionarios con competencias para ordenar pagos de las cantidades u órganos públicos, serán personal y solidariamente responsables entre sí, por el cabal cumplimiento de los deberes relativos a la retención, percepción y enteramiento de los tributos que correspondan. El incumplimiento de esas obligaciones será sancionado con una multa equivalente a
--	--

	tres mil unidades tributarias (3000 U.T.), sin menoscabo de las sanciones que correspondan al agente de retención o percepción. Las sanciones previstas en este artículo se aplicarán aún en los casos en que el responsable, en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos previstos en el artículo 196 de este Código.
Se incrementaron los porcentajes de las sanciones concernientes a incumplimientos relativos a la obligación de anticipar y retener. Para las alcaldías y gobernaciones, se establece sanción diferenciada en el caso de no enterar, o enterar retenciones fuera del lapso que van desde (200 a 1000 unidades tributarias), y para las máximas autoridades o funcionarios públicos, la multa prevista es de 3000 Unidades Tributarias.	

Arellano (2015).

Cuadro 7

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°37.305 del 17 de Octubre de 2001)	Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°6.152 (E) del 18 de Noviembre de 2014)
Artículo 108 Constituyen ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas: (...) 2. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial (...) Quien incurra en el delito descrito en el numeral 2, será sancionado con multa de cien a doscientas cincuenta unidades tributarias (100 a 250 U.T.) y comiso de las especies gravadas.	Artículo 116 Quien comercialice o expenda en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanero territorial que corresponda, será sancionado con multa de quinientas unidades (500 U.T.) y el comiso de las especies gravadas.
Se aumentaron las sanciones por concepto de comercialización de especies gravadas y fiscales con restricciones, antes se ubicaban entre 100 y 250 Unidades tributaria y ahora se posiciona en 500 Unidades Tributarias. Se mantiene el comiso de las especies gravadas.	

Arellano (2015).

Cuadro 8

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°37.305 del 17 de Octubre de 2001)	Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N°6.152 (E) del 18 de Noviembre de 2014)
Artículo 108 Constituyen ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas: (...) 10. Exender especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su comercialización o expendio (...) Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 10, 11 y 12 será sancionado con multa de cien a trescientas unidades tributarias (100 a 300 U.T.).	Artículo 117 Quien comercialice especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio por las normas tributarias, será sancionado con multa de trescientas unidades tributaria (300 U.T.).
Se modificó la sanción quien comercialice especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio, para antes estaba comprendida entre en un rango que estaba comprendido entre (100 a 300 UT.), ahora se precisó de 300 U.T.	

Arellano (2015).

Como se observa anteriormente, en el C.O.T.(2014), se amplían estos ilícitos materiales pues se incorporan los relativos a las especies fiscales y gravadas, pues los mismos se presentaban en forma separadas en el artículo 108 del anterior C.O.T. (2001), quedando de la siguiente manera: El retraso u omisión en el pago de tributos o sus porciones, el retraso u omisión en el pago de anticipos, el incumplimiento de la obligación de retener o percibir, la obtención de devoluciones indebidas, comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a las exportaciones para el consumo en el régimen aduanero territorial que corresponda, por último, comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio.

A tal efecto, se producen incrementos en las sanciones sobre los ilícitos materiales originados por disminución ilegítima de los ingresos tributarios, o aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, cumplimiento extemporáneo de pagos, retardos u omisiones en el pago de anticipos, aumentaron las multas por omisión de retenciones y percepciones, se incorporan las sanciones para los entes públicos, alcaldías y gobernaciones y para las máximas autoridades y funcionarios públicos de estos.

También se incrementaron las multas por comercialización o expendio ilegal de especies gravadas en territorio nacional, destinadas a la exportación o importadas para consumo en régimen aduanero especial, lo cual apareja comiso de las especies, con multas de 500% y de 300% según el caso.

Ahora bien, una vez expuestos los cambios detectados por el investigador con respecto a los ilícitos materiales previstos en el COT 2014, se presentan los resultados obtenidos en la entrevista aplicada a los expertos consultados, específicamente para los ítems vinculados con el objetivo estudiado.

CAMBIOS SIGNIFICATIVOS DE LOS ILICITOS MATERIALES Y SU REGIMEN SANCIONATORIO EN EL COT 2014

Cuadro 9

PREGUNTA EXPERTO	1.- En su condición de experto, señale los cambios más significativos en la reforma del Código Orgánico Tributario del año 2014, con respecto al Código Orgánico Tributario del año 2001, en relación a los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio.
1	Incremento de sanciones y fijación de acuerdo al retraso en el caso del pago de tributos, sanción diferenciada a entes públicos por enteramiento extemporáneo u omisión de enteramiento, e incorporación de nuevos ilícitos (especies fiscales y gravadas).
2	Incremento significativo de sanciones pecuniarias, aumento de tiempo en sanciones privativas de libertad, inclusión de nuevos ilícitos y sus sanciones.
3	El aumento en las sanciones pecuniarias.
4	(i) la inclusión de sanciones pecuniarias adicionales por el pago de los tributos con retraso, (ii) el aumento de sanciones por contravención y por incumplimiento del agente de retención o percepción (iv) Exclusión expresa de la administración pública, para quien se contempla sanción distinta por el no enteramiento de cantidades retenidas o por enteramiento extemporáneo

5	a) Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importación para el consumo en el régimen aduanero territorio y b) Comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su expendio, señalando adicionalmente, que la reforma en ilícitos materiales guarda relación con las políticas gubernamentales sobre la Ley de Precios Justos.
6	El porcentaje de las multas tomando en cuenta el tiempo de retraso, la multa del 10% prevista en el art. 111 fue incrementada a 30%, y la multa por contravención o la omisión del pago en el sumario se elevó a 200 %.
7	(1) Incremento de sanciones considerando oportunidad del pago, (2) Incorporación de ilícitos por expendio y comercialización de especies fiscales y gravadas, (3) Aumento del límite mínimo y máximo de la sanción pecuniaria por contravención, (4) Trato desigual a la República, Gobernaciones y Alcaldías en el establecimiento de la sanción por enteramiento tardío o falta de enteramiento como agentes de retención o percepción.

Análisis de los Resultados

La información recabada de los expertos consultados permite apreciar que los cambios más significativos con respecto a los ilícitos materiales y su régimen sancionatorio previsto en el COT (2014), son los siguientes:

- 1.- Incremento de sanciones.
- 2.- Inclusión de ilícitos relacionados con especies fiscales y gravadas, con su sanción respectiva.
- 3.- Fijación de la multa incrementada según el lapso de retraso u omisión en el pago de tributos.
- 4.- Sanción diferenciada para entes públicos, en el caso de enteramiento extemporáneo u omisión de enteramiento en la condición de agentes de retención o percepción.

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 10

PREGUNTA EXPERTO	2.- Como experto,¿A qué atribuye la poca uniformidad en los criterios para el establecimiento de las sanciones (incrementos progresivos, tramos, fijas)?
1	A la ausencia de estudios sobre el impacto en la economía, a la intención de cubrir el déficit vía recaudación y no a través de la racionalización del gasto corriente.
2	Porque están más orientados a incrementar la recaudación, que a desestimular este tipo de ilícitos.
3	No creo que se trate de poca uniformidad, solo se incrementaron las sanciones.
4	Principalmente a la desnaturalización por criterios políticos y no científicos de la relación jurídico-tributaria. Se le concibe como relación de poder y no de derecho. Por tal razón, los incrementos no tienen parámetros científicos, violando los principios de humanización de la pena y de prohibición de tratos confiscatorios. Tenemos conocimiento de que fueron establecidos por funcionarios de la Administración Tributaria por imposición jerárquica bajo criterios aleatorios.
5	Se atribuye a la intimidación que se realiza contra el sujeto pasivo para el cumplimiento de la obligación tributaria. Por otra parte a la necesidad del Estado de obtener recursos no petroleros y cubrir el gasto público.
6	Si se considera que hay poca uniformidad en los criterios para establecer las sanciones, sería atribuible a elementos subjetivos del legislador al momento de crear la norma pero no, creo que sea el caso.

7	A la ausencia de criterios científicos. De acuerdo con la información que se ha obtenido, las mismas fueron fijadas por funcionarios de la Administración Tributaria, obedeciendo en condición de subordinados y resultan incongruentes con algunos principios y garantías constitucionales.
---	--

Análisis de los Resultados

Con respecto a las causas de la poca uniformidad en los criterios para el establecimiento de sanciones, un experto (14,28%), señala que no hay poca uniformidad. Así mismo, un experto (14,28%) considera la poca uniformidad sería subjetividad por parte del legislador y que no estima sea ese el caso.

No obstante, tres de los expertos consultados (42,86%), coinciden en que la poca uniformidad obedece al interés por incrementar la recaudación, argumentando estos en forma independiente y exclusiva, que: (i) no se realizan esfuerzos para disminuir el déficit a través de la racionalización del gasto corriente, (ii) no hay interés por desestimular la comisión de tales ilícitos y finalmente, (iii) el incremento constituye un mecanismo intimidatorio a raíz de la caída de los precios del petróleo.

Por su parte, los dos expertos restantes (28,58%) coinciden en que el aumento de las sanciones no fue objeto de criterios científicos, que la fijación fue determinada por funcionarios de la Administración Tributaria y que atenta contra principios y garantías constitucionales, tales como la humanización de la pena y la prohibición de tratos confiscatorios.

Cuadro 11

INCREMENTO JUSTIFICADO DE LAS SANCIONES

PREGUNTA EXPERTO	3.- ¿Según su criterio, se justifica el incremento de las sanciones contempladas para los ilícitos materiales establecidas en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014)? De ser afirmativa su respuesta exponga sus razones
1	No. Lucen excesivas y pueden desconocer la capacidad del infractor y resultarle confiscatorio.
2	No, porque exceden la prudencia y quizás la capacidad contributiva de los infractores.
3	Sí. Lamentablemente los contribuyentes hacen caso omiso de la importancia que tiene el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en consecuencia en una forma represora para que entienda la importancia del oportuno cumplimiento de sus obligaciones.
4	No se justifica.
5	No se justifica. ¿Cómo incentivar la inversión en el país?
6	Sí. Bajo el régimen de recaudación de impuestos nacionales, la comisión de ilícitos materiales afecta el Tesoro Nacional, es decir, si el contribuyente omite el pago de impuestos, anticipos o retenciones, afecta el erario público. Por otra parte, lo retenido es pagado por el usuario final y el contribuyente debe enterarlo.
7	No. Es lógico que un Estado sancione conductas antijurídicas, pero el establecimiento de las mismas no debe de ninguna manera vulnerar principios, derechos y/o garantías constitucionales.

Análisis de los Resultados

Los resultados permiten apreciar que dos de los expertos de los entrevistados (28,57%), considera justificado el incremento de las sanciones, señalando uno de que el incremento obedece a una medida represora para que el contribuyente cumpla oportunamente con sus obligaciones tributarias. Por su parte, el otro experto que lo justifica aduce que la comisión de ilícitos materiales afecta el Tesoro Nacional y que en el caso de las retenciones no enteradas, tales cantidades son asumidas por el usuario y el contribuyente solo debe proceder al enteramiento.

En tal sentido, los cinco expertos restantes, que fueron consultados (71,43%), no justifica el incremento de las sanciones, limitándose dos de ellos (28,57%) a señalar tan solo que no justifican el incremento y los otros tres (42,85%) aportan que las sanciones lucen excesivas y pueden resultar contrarios a principios constitucionales, tales como la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad.

Con respecto al tercer objetivo precisar las implicaciones de los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014) se despende lo siguiente:

El primer acercamiento a las implicaciones deviene de una revisión a la modalidad y cuantía de las sanciones previstas para los ilícitos materiales en el COT (2014), en virtud de que estas fueron incrementadas a niveles que pueden resultar lesivos al fin último del sistema tributario, pues este no solo debe procurar la sostenibilidad de la recaudación para el financiamiento de los objetivos económicos y sociales del Estado, sino que debe concebirse dentro del marco de los principios constitucionales.

En relación con la fijación de sanciones en tales condiciones y magnitudes, puede inferirse un claro y justificado propósito: Combatir la comisión de ilícitos materiales, en especial la evasión y la defraudación tributaria, así como la apropiación o recuperación indebida, entre otros. Sin embargo, la configuración de los ilícitos no obedecen en todos los casos a una expresa intención del sujeto pasivo de afectar al Tesoro Nacional, pudiendo originarse por ejemplo, en diferencias en la interpretación de normativa o deficiencias en los profesionales a cargo del cumplimiento de tales obligaciones.

Lo anterior justifica que un primer abordaje de las implicaciones se efectúe en el ámbito de los principios constitucionales tributarios, pues si bien es cierto que los mismos se entiende regulatorios del sistema tributario, no es menos cierto que el régimen sancionatorio previsto en el COT (2014) para los ilícitos materiales, constituye un accesorio originado por el incumplimiento de la obligación y consecuente configuración del ilícito, y debe por tanto, seguir la suerte de lo principal, lo que debería implicar una atención a los mismos preceptos constitucionales.

Una revisión acerca del alcance de tales principios permite adentrarse en su propósito y confrontarlo con el régimen sancionatorio por ilícitos materiales. Al respecto puede afirmarse que el establecimiento de tales sanciones, en especial aquellas que se computan e incrementan en atención al lapso de retardo en el pago del tributo o sus porciones, puede resultar en un trato confiscatorio.

Como se sabe, en tales casos se establece una sanción diaria del 0,28% y en el término de un año puede alcanzar hasta 100%, fijándose un 50% adicional de incremento sobre el monto adeudado si el pago se efectúa fuera del término de un año, y finalmente un 150% adicional del monto adeudado si el pago se realiza fuera del término de dos años. Sobre tal modalidad

resultan oportunas ciertas consideraciones: (i) puede interpretarse como una pretensión de indexación monetaria, pero a través de porcentajes que superan la inflación publicada por el Banco Central de Venezuela y (ii) las sanciones se calculan al Valor de la Unidad Tributaria vigente para la fecha en que se liquida el pago, lo que constituye una corrección monetaria, al menos parcial.

En consecuencia, es posible que la modalidad se traduzca en un trato confiscatorio. Según Fraga (2006) la confiscación “evoca una acción mediante la cual el Estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad, sin que medie indemnización alguna” asimismo señala que la confiscación y las penas corporales tienen un uso muy excepcional. Sin ánimo de desconocer que el principio de no confiscatoriedad previsto en la CRBV aplica a los tributos, y no a sus accesorios, la inobservancia total del mismo puede constituir más que una sanción, una definitiva restricción a la posibilidad efectiva de generar las necesarias rentas susceptibles de tributación.

La aplicación de sanciones en la condición descrita, podría privar a los contribuyentes de la posibilidad de mantener sus bienes y propiedades generadoras de renta, debiendo destinarlos al pago de la sanción respectiva. En tal sentido, el Art. 115 del texto constitucional señala:

“Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes”.

Resulta fundamental permitir al contribuyente preservar, salvo en casos excepcionales, los bienes generadores de renta para pretender de este, su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de lo contrario la pretensión de recaudación no superaría una mera intención por parte del sujeto activo.

En concordancia con lo antes expuesto, resulta oportuno destacar que tales sanciones podrían igualmente exceder la capacidad económica del sujeto pasivo. Una vez más se presenta la justificada duda acerca de si efectivamente los accesorios, y más específicamente las sanciones deben seguir en grado alguno los principios reguladores del sistema tributario.

Efectivamente, la satisfacción de la sanción a requerimiento del ente recaudador ameritará la revelación de una real capacidad económica por parte del sujeto pasivo. La capacidad económica según Fraga es “un concepto jurídico indeterminado que utiliza el constituyente para referirse a la posibilidad de las personas a pagar tributos”. Se entiende entonces que la capacidad económica refleja la capacidad patrimonial de la persona y al menos de forma indirecta debe considerarse su impacto en el sistema, pues un sujeto pasivo que no reporte capacidad económica para concretar el pago por incluso una merecida sanción impuesta, deberá acudir en el mejor de los casos a un financiamiento, y en el peor, tendrá incluso que renunciar a la propiedad de sus bienes.

Una consideración especial merece el hecho de que el sistema tributario de acuerdo con el Art. 316 constitucional debe atender a la protección de la economía nacional, lo que implica necesariamente el estímulo al crecimiento de la inversión y desarrollo económico. Lo anterior pareciera ser un despropósito frente al establecimiento de sanciones cuyas bases y porcentajes lucen excesivas. Al respecto resulta oportuno e imprescindible recordar que el componente fiscal está directamente relacionado con el

esperado retorno de la inversión, y en consecuencia impacta la decisión última sobre la localización de los capitales.

Peor aún, sanciones de tal magnitud podrían no solo fomentar la fuga de capitales y frenar la inversión extranjera, sino que adicionalmente pueden exponer a las entidades localizadas en el país, al riesgo de no operar bajo la hipótesis del negocio en marcha.

Lo anterior se producirá más probablemente en contribuyentes que se expongan a la comisión de continuos y graves ilícitos materiales; sin embargo, tal grado de afectación no se circunscribe a aquellos que tienen prácticas antijurídicas y pretenden por ejemplo, evadir o defraudar, pues los constantes cambios en la normativa, aunados a la discrecionalidad por parte de los funcionarios, las amplias facultades otorgadas a la Administración Tributaria, los divergentes criterios del ente ante hechos o circunstancias iguales o similares, las distintas interpretaciones en la normativa, la negligencia de quienes se involucran en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre otros, aumentan los riesgos y facilitan la concreción de un ilícito material, cuya sanción deberá ser igualmente asumida por el contribuyente en los términos previstos en el COT (2014).

Todo lo antes expuesto es producto de la revisión legal y documental del investigador, y como es de suponer de su juicio profesional, todo lo cual le ha permitido precisar las implicaciones de los ilícitos materiales y su régimen sancionatorio previsto en el COT (2014).

Como aporte significativo para el logro del objetivo planteado y por ende como complemento a la investigación, se presentan seguidamente los resultados obtenidos en la entrevista aplicada a los expertos consultados, específicamente sobre los ítems que guardan estrecha vinculación con el objeto en estudio.

INCIDENCIA DE LAS SANCIONES EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y EN LA RECAUDACIÓN

Cuadro 12

PREGUNTA EXPERTO	4.- ¿A su juicio, las sanciones previstas para los ilícitos materiales podrían incidir en la intención de invertir y realizar actividades económicas en el país <i>y en consecuencia en la recaudación?</i> Fundamente su respuesta.
1	Si, resulta un desestímulo a las inversiones en el país, motivando la fuga de capitales, lo que a su vez puede impactar la recaudación. El componente fiscal incide directamente en la localización del capital.
2	No necesariamente, a lo que este régimen sancionatorio puede conllevar, es que el contribuyente se provea de los medios, fundamentalmente el recurso humano preparado, que le permita evitar el cometer los ilícitos que causan la sanción.
3	No, no creo que deba influir ya que el mecanismo sancionatorio, solo se da bajo el supuesto de hecho de que el contribuyente contravenga la norma.
4	En cuanto a la inversión: Sí. El primer análisis que realizan los inversionistas locales y extranjeros es el costo fiscal previendo eventuales escenarios sancionatorios. En tal sentido, una multa de hasta 1.000% es a todas luces poco atractivo. En cuanto a la recaudación: Si. El incremento desproporcionado y confiscatorio de las multas pecuniarias desincentiva la inversión y por ende el nivel de ingreso

	tributario del Tesoro Nacional.
5	Quienes mantienen sus inversiones han creado unidades de control tributario para dar cumplimiento estricto a la obligación tributaria, pero las sanciones podrían afectar la capacidad contributiva del empresariado.
6	Por supuesto que si pudiera incidir en la toma de decisiones para realizar inversiones en Venezuela, ya que un sistema fiscal exageradamente profisco pudiera modificar la intención del contribuyente y migrar a otros países de menor presión fiscal.
7	Si, el sistema tributario como un todo, es uno de los aspectos evaluados y con mayor peso en las decisiones de localización de inversiones, por lo tanto, la inseguridad jurídica, la carga excesiva ante eventuales disputas, la discrecionalidad y las amplias facultades para el desconocimiento de operaciones por parte de la A.T. exponen al contribuyente a un mayor riesgo para la configuración de ilícitos materiales, y puede tener impacto directo en la realización de actividades en el país y por supuesto en la recaudación.

Análisis de los Resultados

En este caso, cuatro de los expertos consultados (57,14%) estima que las sanciones si podrían incidir en la decisión de invertir y realizar actividades económicas en el país, dado el importante peso que tiene el componente fiscal en la localización de los capitales. Al respecto uno de los expertos que expresa tal posición, afirma adicionalmente que, la inseguridad jurídica, la discrecionalidad y las amplias facultades otorgadas a la Administración Tributaria para el desconocimiento de operaciones que estime inapropiadas a la realidad del contribuyente, constituyen situaciones que exponen al contribuyente a un mayor riesgo y pueden afectar la realización de actividades económicas y por tanto, la recaudación tributaria.

Los tres (3) expertos restantes (42,86%) estiman que las sanciones no necesariamente incidirán en las decisiones de inversión y en la recaudación pues surgirán solo ante la comisión de ilícitos y puede evitarlos con el apoyo y la inversión en recurso humano capacitado. No obstante uno de estos expertos señala que en efecto las sanciones pueden afectar la capacidad contributiva del empresariado.

Cuadro 13 LAS SANCIONES COMO MECANISMO DE COACCIÓN

PREGUNTA EXPERTO	5.- ¿Considera que el aumento significativo de sanciones pecuniarias aplicables a ilícitos tributarios materiales, constituye fundamentalmente un mecanismo de coacción?
1	Sí, constituye un mecanismo de coacción.
2	Salvo en el caso de evasión y defraudación, los ilícitos materiales ocurren más por desconocimiento, impericia u omisión involuntaria de quienes operacionalizan la materia tributaria para los contribuyentes, que con el propósito de quedarse con los dineros públicos. Visto así, no sería una coacción, ya que sólo será sancionado quien incurra en el ilícito, y no una coerción, imposición o exigencia inevitable para el contribuyente.
3	No, ya que el propio contribuyente está obligado al cumplimiento de la norma. No se puede asumir que una sanción por contravención de la norma tiene mecanismo de coacción, y ella solo aplica ante la comisión del ilícito.
4	Sí.
5	Coacción, intimidación, miedo, combatir la guerra económica y construir el socialismo.
6	Claro que si constituye una medida de coacción pero esta medida tomada en la reforma del COT 2014 obedece a los altos índices de evasión, elusión y a la falta de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
7	Sí.

Análisis de los Resultados

Los resultados permiten apreciar que cinco de los expertos de los entrevistados (71,43%) considera que el incremento de las sanciones por

ilícitos materiales si constituye un mecanismo de coacción, agregando uno de ellos que la coacción obedece a los altos índices de evasión y elusión fiscal. Al respecto, otro de los expertos que afirma la existencia de la coacción, señala que el incremento genera intimidación y busca combatir la guerra económica y construir el socialismo.

En contraposición a lo antes expuesto, los dos expertos restantes (28,57%), consideran que el incremento de las sanciones no constituye un mecanismo de coacción, señalando uno de los expertos que los ilícitos materiales en general tienen causas como la impericia o la omisión involuntaria, pero en todo caso distintas a la evasión o defraudación, por tanto salvo en estos últimos casos, no hay coacción.

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 14

Transgresión Indirecta de Principios

PREGUNTA EXPERTO	6.- ¿En su condición de experto, considera que la magnitud de las sanciones previstas en el C.O.T 2014 podría desconocer indirectamente: a) el principio de no confiscatoriedad, b) el derecho al trabajo y c) el derecho a la propiedad?
1	Sí, en especial a y c.
2	Pudiera eventualmente ser confiscatorio en cuanto es excesivo y va más allá de lo racional, pero no entiendo que constituya una privación del derecho al trabajo ni a la propiedad
3	No, en lo absoluto, nada tiene que ver con el principio de no confiscatoriedad. Ningún impuesto en Venezuela es confiscatorio conforme a la CRBV.
4	Sí.
5	Los tres. Inclusive son principios y derechos constitucionales. En algún momento pienso son contradictorios. En vez de incentivar las políticas son otras.
6	Considero que no se desconoce el principio de no confiscatoriedad, el derecho al trabajo y a la propiedad. Solo hace falta que la sociedad cumpla con la norma tributaria según lo previsto en la Constitución y en el COT.
7	Sí.

Análisis de los Resultados

Con respecto a la interrogante sobre la magnitud de las sanciones y el desconocimiento del principio de no confiscatoriedad, el derecho al trabajo y a la propiedad, cuatro de los expertos entrevistados (57,14%) afirmaron la violación de tales principios y derechos constitucionales. Un experto (14,28%) estima que eventualmente podría ser confiscatorio por resultar excesivo.

Por otra parte, dos de los expertos consultados (28,58%) considera que no se viola ninguno de los principios y derechos mencionados.

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 15

EI REGIMEN SANCIONATORIO PREVISTO PARA LOS ILÍCITOS MATERIALES Y SU ARMONÍA CON LA PROTECCIÓN DE LA ECONOMÍA NACIONAL

PREGUNTA EXPERTO	7.-¿Considera usted que el régimen sancionatorio previsto para los ilícitos tributarios materiales resulta armónico con la disposición constitucional relativa a la protección de la economía nacional y la necesaria generación de la renta?
1	No, la protección de la economía nacional se ve impactada por la inseguridad jurídica. Los contribuyentes pueden temer a las facultades presuntivas y a la discrecionalidad del ente recaudador.
2	Considero que no es contradictoria con la protección de la economía. Ya señalé antes, que sólo quien comete el ilícito estará sujeto a la sanción. Es decir, un contribuyente que sea cumplidor de sus obligaciones difícilmente incurrirá en un ilícito material y, por tanto, no será objeto de sanciones pecuniarias.
3	Considero que bajo el incumplimiento de normas o contravención de las mismas, no debe hablarse frente a principios constitucionales. Las normas están diseñadas para su cumplimiento, en consecuencia, su incumplimiento debe acarrear la sanción respectiva.
4	No
5	Totalmente contradictorias.
6	Si los contribuyentes en su declaración de rentas declaran fielmente sus ingresos, costos y deducciones reales,

	informarían la renta gravable a la Administración Tributaria, y se puede afirmar que existe armonía entre los principios.
7	No. La generación de la renta está directamente relacionada con la intencionalidad de realizar actividades económicas en el país.

Análisis de los Resultados

En opinión de cuatro expertos consultados (57,14%) considera que el régimen sancionatorio previsto para ilícitos materiales en el COT 2014, no resulta armónico con la disposición constitucional relativa a la protección de la economía nacional. Ello se explica fundamentalmente por el hecho de que el desarrollo y crecimiento económico depende en gran medida de la intención de realizar y mantener actividades económicas en el país, estimando que las sanciones resultan excesivas y que circunstancias adicionales incrementan el riesgo de configuración de ilícitos materiales.

Frente a la posición descrita, dos expertos (28,58%) estiman que las sanciones previstas resultan armónicas con la disposición constitucional acerca de la protección de la economía nacional. Otro experto (14,28%) aprecia que ante el incumplimiento de la norma simplemente debe aplicarse una sanción y esto no debe atender o confrontarse a principios constitucionales.

Cuadro 16

INCREMENTO DIARIO DE LAS SANCIONES PARA ALGUNOS ILÍCITOS MATERIALES

PREGUNTA EXPERTO	8.-¿Basado en su conocimiento y juicio, le resulta apropiado el establecimiento de sanciones pecuniarias que se incrementen diariamente en el caso de algunos ilícitos tributarios materiales? O no debe contemplarse un incremento diario por resultarle similar al propósito de la indexación monetaria?
1	No es apropiado este mecanismo, considerándose que adicionalmente se determina con la U.T de la fecha de pago y no de la comisión del ilícito (esto en parte corrige) y por adicionalmente se contemplan intereses moratorios. La modalidad prevista se asemeja a la cuota balón a partir del segundo año.
2	Hemos señalado que nos parece excesivo el régimen sancionatorio de carácter pecuniario, entre otras razones, por el incremento diario de la sanción. Pero no somos opuestos a la indexación monetaria, pues lo que se trata de evitar es que el transcurrir del tiempo permita al infractor pagar un importe menor en términos del poder adquisitivo del dinero.
3	Por supuesto que es necesario actualizar las deudas, de otra manera el obligado no se vería interesado en extinguir la obligación
4	No es apropiado. Por un lado, se imputan al lapso de sanción días no laborales para el contribuyente, agente de

	retención o percepción. Por otro lado, se asimila el efecto de la sanción al efecto del sistema de corrección monetaria fiscal.
5	El ilícito debe ser sancionado sin duda, en magnitudes que constituyan llamados de atención al contribuyente, pero no en las magnitudes previstas en el COT.
6	Si resulta apropiado el incremento diario, ya que cuando el contribuyente no paga el impuesto, o las retenciones o los anticipos ya practicados y no enterados, se está apropiando de fondos públicos, los cuales destinan para fines personales.
7	No es apropiado y menos aún en las cantidades establecidas, por ejemplo, por el retraso dentro de un año se acumularía hasta 100 % de multa, y en caso de justificarse la corrección monetaria debe considerarse que las cifras de inflación publicadas por el BCV hasta la actualidad no han superado en el mejor de los casos 70% en un año.

Análisis de los Resultados

Como puede observarse, cinco de los entrevistados (71,43%) no considera apropiado un incremento diario. Cabe destacar que no se aprecia en tales expertos un desconocimiento a la procedencia de la sanción ante la comisión del ilícito material, sino a la pretensión de cálculo.

Al respecto, cada uno señala expone en estricto orden su argumento: (i) la U.T utilizada para la determinación de la sanción es la de la fecha del pago y esto en parte corrige el importe y a partir del segundo año tiene un efecto similar al de una cuota balón, (ii) es procedente la indexación monetaria pero no un incremento diario que resulta excesivo, (iii) Para el

computo de la sanción se computan hasta días no laborables, (iv) las sanciones deben constituir llamados de cumplimiento al contribuyente, pero no en la medida prevista en el COT,(v) para una indexación monetaria debe considerarse la inflación publicada por el BCV que es la utilizada para todos los efectos tributarios. La modalidad prevista constituye una distorsión, por una parte prevé que en un año ya puede acumularse un 100 %, cuando la inflación más alta publicada hasta la fecha no alcanza 70 %.

En el mismo orden de ideas, un experto (14,28%) se limita a señalar que es necesario actualizar las deudas para que el sujeto se interese en el pago y el último experto por mencionar, manifestó su aprobación sobre un incremento diario de la sanción aduciendo que los tributos no pagados o las cantidades no enteradas son destinadas para fines personales.

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 17

RIESGO DEL NEGOCIO EN MARCHA. MEDIOS Y ALEGATOS DEL CONTRIBUYENTE

PREGUNTA EXPERTO	9.- ¿Según su interpretación, el incremento de las sanciones previstas por ilícitos tributarios materiales en el COT (2014), puede poner en riesgo la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha? De ser afirmativa su respuesta, señale de existir, los alegatos y/o medios a los que podría acudir el contribuyente?
1	Sí aprecio riesgos del negocio en marcha ante la magnitud de las sanciones. Podría intentarse un recurso de nulidad aduciendo a la violación de principios correspondientes.
2	Eso podría ocurrir cuando el contribuyente incurra en reiterados y graves incumplimientos de la normativa tributaria por las razones que sean, incluyendo la defraudación, y que tales incumplimientos sean sancionados. Poner en riesgo la capacidad del negocio para continuar como negocio en marcha, debido a que el COT establezca sanciones severas a los ilícitos materiales, lo considero poco probable.
3	No, insisto el contribuyente tiene la obligación de cumplir con sus deberes y solo el podrá controlar el cumplimiento de la misma y en caso de no hacerlo asumir las consecuencias.
4	Sí hay riesgo. La empresa podría intentar recurso de nulidad por inconstitucionalidad ante la Sala Constitucional

	del Tribunal Supremo de Justicia por cuanto las normas del COT (2014) relativas a ilícitos materiales violan los principios de igualdad ante la Ley, humanización de la pena y de prohibición de tratos confiscatorios.
5	Sin duda pone en riesgo la capacidad del negocio en marcha. Le corresponderá al contribuyente recurrir y demostrar la incapacidad de pago. En opinión expresada de algunos funcionarios, la pretensión de cobro luce exagerada.
6	Pudiera poner en riesgo el negocio en marcha si el mismo no tiene una buena planificación fiscal y profesionales capaces que le asesoren, ya que pueden generarse multas cuantiosas que afectarían su patrimonio.
7	Sí. Podría intentarse un recurso de nulidad por inconstitucionalidad ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dado que las normas del COT 2014 relativas a ilícitos materiales prevén tratos confiscatorios que atentan incluso contra la capacidad contributiva. En efecto, tales principios se desarrollan para los tributos, pero lo accesorio sigue la suerte de lo principal y deberían desarrollarse en todo caso, en armonía con las disposiciones constitucionales.

Análisis de los Resultados

En relación al riesgo de la hipótesis del negocio en marcha para la entidad, producto de las sanciones por ilícitos materiales, seis de los expertos consultados (85,72%) consideran que si existe el referido riesgo, sin embargo, uno de ellos destaca que es poco probable y que solo lo cree posible para aquellas entidades que incurran en reiterados y graves incumplimientos. Sobre tal inquietud, el experto restante (14,28%) se limitó a afirmar, que el contribuyente debe cumplir sus obligaciones tributarias o en su defecto asumir las consecuencias

Con relación a los medios y alegatos del contribuyente, cuatro de los expertos consultados (57,14%), afirman que el contribuyente podría recurrir, sugiriendo dos de ellos que sea interpuesto ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Ahora bien, cada experto expone uno de los siguientes alegatos: (i) violación de principios constitucionales, (ii) incapacidad de pago, (iii) nulidad por inconstitucionalidad, violación del principio de igualdad ante la ley, humanización de la pena y prohibición de tratos confiscatorios, y finalmente (iv) nulidad por inconstitucionalidad, violación del principio de capacidad contributiva y prohibición de tratos confiscatorios.

Cuadro 18

ASPECTOS A SER REFORMADOS EN LOS ILÍCITOS MATERIALES COT (2014)

PREGUNTA EXPERTO	10.- Señale si a su juicio debe ser reformado el régimen sancionatorio previsto en el COT 2014 para los ilícitos tributarios materiales. En caso de ser afirmativa la respuesta, detalle en que aspectos.
1	Si, considero que deben revisarse algunas sanciones por resultar contrarias a principios y derechos constitucionales
2	Considero que lo que debe hacerse, es (i) desarrollar campañas informativas a los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria, acerca de los riesgos a que están expuestos por la magnitud de las sanciones, y (ii) que los contribuyentes implementen los medios adecuados para evitar incurrir en ilícitos que conlleven la imposición de sanciones. Debe el Estado, sin embargo, hacer un estudio que indique que no está incurriendo en excesos que puedan resultar confiscatorios.
3	No.
4	Sí. Debe declararse la nulidad por inconstitucionalidad de todo el régimen sancionatorio previsto en el COT 2014 para los ilícitos tributarios materiales.
5	Básicamente la base de cálculo de las sanciones por tramos y no con incrementos diarios.
6	Considero que no debería ser reformado en el sentido de disminuir las sanciones, ya que se ha demostrado que en

	aquellos sistemas fiscales considerados como paraísos, los ciudadanos tienden a infringir la norma frecuentemente.
7	Sí. De hecho todo el régimen sancionatorio previsto para los ilícitos materiales es inconstitucional, por tanto, debe declararse la nulidad por inconstitucionalidad.

Análisis de los Resultados

Al consultar sobre los aspectos del COT (2014) referidos a ilícitos materiales que deben ser reformados, se obtuvo lo siguiente: Dos de los expertos (28,57%), estima que debe declararse la nulidad por inconstitucionalidad del régimen sancionatorio previsto en el COT (2014) para los ilícitos materiales.

En relación a la reforma, dos expertos (28,57%) consideran necesaria la revisión de las sanciones, señalando cada uno en forma exclusiva lo siguiente: (i) atenta contra principios y derechos constitucionales, (ii) deben basarse en tramos y no en incrementos diarios.

Por su parte, dos (28,57%) expertos manifiestan no ser necesario ningún cambio, exponiendo uno de ellos que los paraísos fiscales propician frecuentes incumplimientos y finalmente, el último experto sometido a la consulta (14,29%) expuso que el Estado debe hacer un estudio que evidencie que no hay excesos que resulten confiscatorios, y que se alerte a través de campañas a los contribuyentes quienes a su vez implementar mecanismos para evitar la configuración de ilícitos materiales.

Cuadro 19

COMENTARIO ADICIONAL

PREGUNTA EXPERTO	
	11.- Indique cualquier comentario adicional que estime necesario.
1	
2	
3	
4	El COT 2014 es desde su nacimiento inconstitucional por cuanto la ley habilitante que sirvió para su promulgación es inconstitucional.
5	
6	Solo si alcanzamos una verdadera educación tributaria en todo el país, el sistema tributario y el Tesoro Nacional verían alcanzados sus fines de acuerdo a la norma constitucional y no existiera la sombra de la evasión fiscal y las sanciones tributarias. Todo está en la conciencia del hombre.
7	La ley habilitante que dio origen a la promulgación del COT 2014 es inconstitucional, lo que hace que este también lo sea.

Análisis de los Resultados

Como puede observarse, dos expertos (28,57%) manifiestan que el COT es inconstitucional pues la ley habilitante sobre la cual se basa su promulgación también lo es. Finalmente un experto (14,28%) efectúa un comentario relativo a la importancia del fomento de la cultura y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Venezuela es un país donde el sistema tributario se ha visto enmarcado en constante cambios y evoluciones con la finalidad de renovarse constantemente para lograr cambios significativos que demandan las legislaciones, así, el Código Orgánico Tributario no ha escapado a ello, siendo la última reforma en el año 2014, donde se modificaron diversos artículos del código del año 2001, con miras a ampliar aspectos relacionados con el alcance de la normativa, ilícitos tributarios, sanciones y penas, entre otros aspectos emblemáticos para así optimizar todo lo relacionado con la Administración Tributaria.

En el marco de la presente investigación, se derivan las siguientes conclusiones:

- La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto debe entregar o dar a otro que ejerce el poder tributario, cantidades de dinero determinadas por la ley.
- Los ilícitos materiales constituyen trasgresiones al Derecho Tributario Sustantivo manifestados a través de la disminución, parcial o total de ingresos causados hacia el sujeto activo. Entre ellos se encuentran:
 1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
 2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.
 3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.

4. La obtención de devoluciones indebidas.

5. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanal que corresponda.

6. Comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su expendio

- El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones, se corresponde con el hecho de efectuar declaraciones tardías, o fuera del plazo y a la omisión a realizar el pago total o parcial del mismo, este tipo de ilícito puede deberse a algunos de los siguientes supuestos de hechos: evasión fiscal, elusión o defraudación tributaria.
- Defraudación tributaria se concibe como la actuación que tienen los contribuyentes de crear mecanismos u operaciones artificiosas frente a la Administración Tributaria con objeto de transgredir la aplicación de la normativa tributaria.
- Evasión Fiscal se considera como la conducta que por acción u omisión deriva en el incumplimiento de la obligación tributaria.
- Elusión Fiscal es la utilización de medios lícitos, es decir, no prohibidos por la ley, a fin de evitar o disminuir el hecho imponible.
- Retraso u Omisión en el Pago de Anticipos consiste en el incumplimiento u omisión del pago de hechos tipificados en la ley que constituyen erogaciones previas a la causación
- Incumplimiento de la Obligación de Retener o Percibir, se corresponde sujetos pasivos calificados como agentes de retención o percepción, que tienen como finalidad efectuar una recaudación constante y oportuna, en caso de incumplimiento el COT sanciona este acto de manera severa.
- Obtención de Devoluciones Indebidas, ilícito material determinado por la alteración, falsificación u ocultamiento de datos consignados en

declaraciones fiscales que den origen a resultados a favor por parte del sujeto pasivo.

- Comercializar o expender especies gravadas con restricciones está vinculado con la importación, exportación y comercialización de, alcoholes, especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, en el actual código se mantiene como sanción el comiso de la mercancía, y se incrementó la sanción a 500 unidades, mientras que la sanción prevista para quienes comercialicen especies gravadas a personas o establecimientos no autorizados será de 300 Unidades Tributarias.
- En el COT (2014), se amplían estos ilícitos materiales pues se incorporan los relativos a las especies fiscales y gravadas, pues los mismos se presentaban en forma separadas en el artículo 108 del anterior COT (2001).
- Se incrementan sanciones sobre los ilícitos materiales originados por disminución ilegítima de los ingresos tributarios, o aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, cumplimientos extemporáneos de pagos, retardos u omisiones en el pago de anticipos.
- Se aumentaron las multas por omisión de retenciones y percepciones, se incorporan las sanciones para los entes públicos, alcaldías y gobernaciones y para las máximas autoridades y funcionarios públicos de estos.
- Se incrementaron las multas por comercialización o expendio ilegal de especies gravadas en territorio nacional, destinadas a la exportación o importadas para consumo en régimen aduanero especial, lo cual apareja comiso de las especies, con multas de 500% y de 300% según el caso.
- Según el análisis de los expertos relativo a la uniformidad de criterios la mayor parte de los entrevistados afirmaron que la poca uniformidad obedece al interés por incrementar la recaudación y que no

consideran justo el incremento de las sanciones establecidas en el COT (2014).

- Las sanciones previstas para los ilícitos materiales en el COT (2014), en virtud de que estas fueron incrementadas a niveles que pueden resultar lesivos al fin último del sistema tributario, pues este no solo debe procurar la sostenibilidad de la recaudación para el financiamiento de los objetivos económicos y sociales del Estado, sino que debe concebirse dentro del marco de los principios constitucionales.
- El establecimiento de sanciones, en especial aquellas que se computan e incrementan en atención al lapso de retardo en el pago del tributo o sus porciones, puede resultar en un trato indirectamente confiscatorio. Tales sanciones podrían igualmente exceder la capacidad económica del sujeto pasivo.
- El componente fiscal está directamente relacionado con el esperado retorno de la inversión, y en consecuencia impacta la decisión última sobre la localización de los capitales atentando así contra el principio de protección a la economía nacional.
- Las sanciones de tal magnitud podrían no solo fomentar la fuga de capitales y frenar la inversión extranjera, sino que adicionalmente pueden exponer a las entidades localizadas en el país y riesgo de no operar bajo la hipótesis del negocio en marcha.
- Según los resultados obtenidos en la entrevista estructurada la mayoría de los expertos opina lo siguiente:
 1. Estima que las sanciones si podrían incidir en la decisión de invertir y realizar actividades económicas en el país
 2. Consideran que incremento de las sanciones por ilícitos materiales si constituye un mecanismo de coacción.
 3. La reforma del COT desconoce indirectamente: el principio de no confiscatoriedad, el derecho al trabajo y el derecho a la

propiedad

4. El régimen sancionatorio previsto para ilícitos materiales en el COT 2014, no resulta armónico con la disposición constitucional relativa a la protección de la economía nacional.
5. No consideran apropiado un incremento diario de sanciones.
6. Consideran que las sanciones previstas en el COT (2014) si ponen en riesgo la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha.

www.bdigital.ula.ve

Recomendaciones

Culminada la presente investigación, se ofrecen las siguientes recomendaciones:

La administración tributaria venezolana debe promover el cumplimiento de la normativa fiscal de manera objetiva, a fin de lograr la eficacia mediante procedimientos especiales, autónomos, expeditos, idóneos, eficiente, erradicando así los ilícitos tributarios materiales en el país. Capacitar a los funcionarios para que efectúen la aplicación de la norma de manera justa, sin trasgredir los derechos de los sujetos pasivos.

Fortalecer su labor informativa y educativa a los contribuyentes, mediante operativos de divulgación y asesorías para propiciar el cumplimiento de obligaciones tributarias, con el fin de, afianzar la cultura tributaria que es tan necesaria para evitar los ilícitos tributarios materiales.

En este sentido, se recomienda a los contribuyentes conocer y cumplir con las normas tributarias, llevar de manera oportuna la información tributaria, cumplir con el pago de los impuestos, sincerar las cifras relacionadas con los ingresos y egresos, efectuar los mismos en los lapsos establecidos, porque de ello dependerá, en gran medida, que no sean sancionados por el ente encargado de este proceso.

Desde el punto de vista de los expertos del área contable-tributaria, se recomienda hacer cumplir las normas a los contribuyentes, pues la reforma del Código Orgánico Tributario, considera a los profesionales, como solidariamente responsables ante el incumplimiento de su deber y aplica sanciones a aquellos que vulneren, e incurran en delitos de defraudación tributaria; también se hace necesaria la actualización constante y el dominio en el área, pues es imprescindible para brindar una adecuada asesoría a los clientes.

En el caso de las Universidades, se sugiere adaptar los programas de

estudios conforme a las necesidades de la población, aplicación de nuevas herramientas que permitan reforzar los conocimientos adquiridos; concientizar a los estudiantes acerca de la importancia de la aplicación adecuada y justa de las técnicas aprendidas en las aulas, así como fomentar valores morales.

Finalmente, se recomienda a los organismos oficiales velar por el cumplimiento de las leyes vigentes para evitar los ilícitos materiales, pero, por otro lado, deben tomar conciencia en cuanto a que, lo recaudado, debe ser devuelto como retribución a la población, mediante la implementación y optimización de servicios que produzcan en éste bienestar y mejor calidad de vida, pues es éste el fin último y la razón del aporte tributario.

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ander, E. (1977). **Introducción a las Técnicas de Investigación Social**. Colección Guidance
- Azuaje, T. (2014). **Análisis de los ilícitos materiales tributarios que afectan la recaudación de impuestos en Venezuela**. Trabajo de especialización no publicado. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, Venezuela
- Balestrini, M. (2009). **Introducción a la Investigación Documental-Bibliográfica**. Editorial Humanitas. Buenos Aires, Argentina.
- Belisario, J. (1995). **50 años de la Revista de Derecho Tributario**. Editorial Legis. Caracas, Venezuela.
- Burgos R. (2013). **Manual Venezolano de Derecho Tributario**. Tomo I. Editorial Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT. Caracas, Venezuela.
- Código Orgánico Tributario (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305**. Octubre, 2001.
- Código Orgánico Tributario (2014). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela (Extraordinaria) N° 6.152**. Noviembre, 2014.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) (2009). **Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)**. Londres, Inglaterra.
- Constitución de la República Bolivariana de República de Venezuela (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°. 36.860(Extraordinaria)**. Diciembre, 1999.
- Cuevas, V. (2012). **Sistema Tributario y su Impacto Social**. Editorial Cender. Caracas, Venezuela.
- Durán, J. (2012). **Deficiencias del Sistema Tributario Venezolano**. Editorial Legis. Caracas. Venezuela.
- Ferrer, M. (2012). **Los Ilícitos Tributarios y su Impacto Jurídico Social**. BL Consultores asociados. Caracas, Venezuela.

- Fraga, L. (2006) **Principios Constitucionales de la Tributación**. Editorial Torino. Caracas. Venezuela.
- Fraga, J. (2012). **La Evolución Tributaria en Venezuela**. Litorama. Valencia. Venezuela
- Freijó, D. (2012). **Ilícitos Aduaneros**. Editorial Morata. España.
- Giuliani F. (1993). **Derecho Financiero**. Volumen II, (5ta ed.).DepalmaS.R.L. Argentina.
- Goldshmidt, B. (2010). **Gestión Legal la Administración Tributaria**. Editorial Altos. México.
- Guerrero, N. (2012). **Análisis de las sanciones aplicadas a los ilícitos tributarios de evasión de impuestos y contrabando de mercancías en el sector aduanero venezolano**. Trabajo de especialización no publicado. Universidad de Carabobo. Valencia, Venezuela.
- Hernández, F. (2013). **Vulneración del Sistema Tributario**. Editorial Miró. Caracas, Venezuela.
- Hurtado de B, J. (1995) EL Anteproyecto y el Marco Teórico. **Un Enfoque Holístico**. Fundación SYPAL. Caracas.
- Moncada, D. (2012). **Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano en comparación con Venezuela**. Trabajo de especialización no publicado. Universidad Central de Venezuela. Caracas, Venezuela.
- Moncada, T. (2012). **Contribuyentes y contribuciones**. Editorial Diana. Colombia.
- Monsalve, G. (2012). **Proceso de Reforma Tributaria en Venezuela**. Editorial UCVIntex. Caracas, Venezuela.
- Moreno, Y. (2013). **Análisis de los delitos tributarios en materia de impuestos venezolanos**. Trabajo de especialización no publicado. Universidad de Carabobo. Valencia, Venezuela.
- Morles, C. (2009). **Metodología de la Investigación**. Editorial McGraw Hill Interamericana, S.A. Santa Fe de Bogotá. Colombia.
- Mostajo, N. (2012). **Fundamentos de la Administración Tributaria**. Editorial Universo. Lima, Perú.

- Montes, B. (2012). **Infracciones e Ilícitos Tributarios**. Editorial Debate. Madrid, España.
- Moya, E. (2003). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. (3raed.)Caracas: Mobil Libros.
- Rivas, G. (2012). **Responsabilidad Penal de los Ilícitos Tributarios**. Editorial Miró. Caracas, Venezuela.
- Romero, F. (2012). **Evolución del Sistema Tributario Venezolano**. Editorial Monte Ávila. Caracas, Venezuela.
- Ruíz, E. (2012). **Análisis de los Ilícitos Tributarios en Venezuela**. Universidad Central de Venezuela. Caracas, Venezuela.
- Sabino, C. (2010). **Investigaciones Documentales**. Editorial McGraw Hill Interamericana, S.A. Santa Fe de Bogotá. Colombia.
- Salas, F. (2012). **Comentarios sobre las Obligaciones y Deberes Formales en materia tributaria**. Editorial Espítame. 5taEdic . Caracas, Venezuela.
- Servicio de Administración Aduanera y Tributaria. **Glosario Aduanero y Tributario**(Documento en línea) Disponible: <http://cef.seniat.gob.ve/web/images/botones/GlosarioAduanero.pdf> (Consulta: 2015, Septiembre 14)
- Sierra, O. (2010). **Fundamentación delDerecho Tributario en Latinoamérica**. Editorial Esperaza. Colombia.
- Trejo, V. (2012). **El Sistema Tributario Venezolano**. Editorial Livrosca. Caracas, Venezuela.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2005). **Manual de Trabajo de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorado**. Editorial FEDUPEL Venezuela.
- Vargas, C. (2013). **Fundamentación Legal de los Ilícitos Tributarios**. Publicaciones de la Universidad Central de Venezuela. Caracas.
- Villegas, F. (2012). **La Administración Tributaria**. Javier Vergara Editor S.A. México.

Villegas, H. (1992). **Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario**. Editorial Depalma. Buenos Aires. Argentina.

Villegas, H. (2003). **Derecho Tributario Penal. En tratado de Tributación: Derecho Tributario**. Tomo I. Buenos Aires, Argentina.

Wefte, C. (2008). **La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla**. Editorial Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT. Caracas, Venezuela

www.bdigital.ula.ve

ANEXOS

www.bdigital.ula.ve

[ANEXO 1]

Validación Cualicuantitativa del Instrumento: Entrevista Estructurada acerca del Análisis de los Ilícitos Tributarios Materiales y su Régimen Sancionatorio Frente a la Reforma del Código Orgánico Tributario (2014)



**UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES**

**INSTRUMENTOS: GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL
Y ENTREVISTA ESTRUCTURADA**

**ANÁLISIS DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS MATERIALES Y SU RÉGIMEN
SANCIONATORIO FRENTE A LA REFORMA DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO
(2014)**

Autor: Miguel José Arellano Peña

Tutora: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, diciembre de 2015

Dr.
Experto en Metodología
Presente.

Me dirijo a usted en la oportunidad de solicitarle formalmente la validación del instrumento (Entrevista Estructurada) que aplicaré en la recolección de información para elaborar el Trabajo de Grado que lleva por título:

**ANÁLISIS DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS MATERIALES Y SU RÉGIMEN
SANCIONATORIO FRENTE A LA REFORMA DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO
(2014)**

Requisito exigido para optar al Título de Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, que otorga la Universidad de Los Andes - Mérida.

El Objetivo General es: Analizar los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio frente a la reforma del código orgánico tributario (2014)

Instrumento: Entrevista Estructurada dirigida a (a) Académicos y Expertos Tributarios: Contadores y/o Abogados.

Agradezco su aporte y colaboración como experta en esta investigación académica..

Atentamente,

Lcdo. Miguel José Arellano Peña
CI No. V - 16.906.195
Teléfono: 0426.575.36.10
e-mail: miguel1878@gmail.com

ANEXO

1. Objetivos de la Investigación
2. Instrumento: Guía de observación documental
3. Escala Cuantitativa para la Validación del instrumento: Entrevista Estructurada.
4. Validación Cualicuantitativa del Instrumento: Entrevista Estructurada

1. OBJETIVOS

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio frente a la reforma del código orgánico tributario (2014).

Objetivos Específicos

1. Describir los ilícitos tributarios materiales y el régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).
2. Señalar los cambios más significativos en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014), con respecto al Código Orgánico Tributario del (2001), en relación a los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio.
3. Determinar las implicaciones de los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio previsto en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014).

2 INSTRUMENTO: Guía de Observación Documental

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD EN TRIBUTOS
MENCIÓN TRIBUTOS

Guía de Observación Documental

FUENTES DE INFORMACIÓN	ASPECTOS ESTUDIADOS	RESULTADO

Arellano (2015)



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD EN TRIBUTOS
MENCIÓN TRIBUTOS**

3. VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO: ENTREVISTA ESTRUCTURADA

5	4	3	2	1
ÓPTIMO	BUENO	REGULAR	MALO	PÉSIMO

Sírvase valorar los criterios de validación, atendiendo a la escala antes señalada

4. VALIDACIÓN CUALICUANTITATIVA DEL INSTRUMENTO: ENTREVISTA ESTRUCTURADA

INTERROGANTES Y/O PLANTEAMIENTO	CRITERIOS DE VALIDACIÓN				
	REDACCIÓN	PERTINENCIA	CLARIDAD	SIGNIFICACIÓN CIENTÍFICA	UTILIDAD
1.- En su condición de experto, señale los cambios más significativos en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014), con respecto al Código Orgánico Tributario (2001), en relación a los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio.					
2.- Como experto a que atribuye la poca uniformidad en los criterios para el establecimiento de las sanciones (incrementos progresivos, tramos, fijas)					
3.-¿Según su criterio, se justifica el incremento de las sanciones contempladas para los ilícitos materiales establecidas en la					

reforma del Código Orgánico Tributario (2014)? De ser afirmativa su respuesta exponga sus razones...					
4.- ¿A su juicio, las sanciones previstas para los ilícitos materiales podrían incidir en la intención de invertir y realizar actividades económicas en el país y en consecuencia en la recaudación? Fundamente su respuesta.					
5.- ¿Considera que el aumento significativo de sanciones pecuniarias aplicables a ilícitos tributarios materiales, constituye fundamentalmente un mecanismo de coacción?					
6.- ¿En su condición de experto, considera que la magnitud de las sanciones previstas en el C.O.T (2014) podría desconocer indirectamente: a) el principio de no confiscatoriedad, b) el derecho al trabajo y c) el					

derecho la propiedad?					
7.- ¿Considera usted que el régimen sancionatorio previsto para los ilícitos tributarios materiales resulta armónico con la disposición constitucional relativa a la protección de la economía nacional y la necesaria generación de la renta?					
8.- ¿Basado en su conocimiento y juicio, le resulta apropiado el establecimiento de sanciones pecuniarias que se incrementen diariamente en el caso de algunos ilícitos tributarios materiales? O no debe contemplarse un incremento diario por resultarle similar al propósito de la indexación monetaria?					
9.- ¿Según su interpretación, el incremento de las sanciones previstas por ilícitos tributarios materiales en el COT 2014, puede poner en riesgo la					

capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha? De ser afirmativa su respuesta, señale de existir, los alegatos y/o medios a los que podría acudir el contribuyente?					
10.- Señale si a su juicio debe ser reformado el régimen sancionatorio previsto en el COT (2014) para los ilícitos tributarios materiales. En caso de ser afirmativa la respuesta, detalle en que aspectos.					
11.- Indique cualquier comentario adicional que estime necesario					

Arellano (2015)

Observaciones y/o Sugerencias
Datos y Firma del experto evaluador

[ANEXO 2]

GUÍA DE ENTREVISTA

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉNCIÓN TRIBUTOS
MÉRIDA –VENEZUELA

GUÍA DE ESTRUCTURADA

Estimado Sr. (a):

La siguiente entrevista se realiza con la finalidad de recabar información suficiente para Analizar Los Ilícitos Tributarios Materiales y su Régimen Sancionatorio frente a la Reforma Del Código Orgánico Tributario (2014)

www.bdigital.ula.ve

La información obtenida mediante este instrumento será procesada con absoluta confidencialidad y será utilizada para dar cumplimiento a los objetivos de la investigación que se plantea en el trabajo de investigación, presentado por el Lcdo. Miguel J. Arellano P., integrante del Postgrado en Ciencias Contables, Mención Tributos de la Universidad de los Andes.

Se requiere de su valiosa colaboración a fin de responder unas preguntas relacionadas con la actividad que desempeña.

Gracias por su colaboración.

REGISTRO DE INFORMACIÓN

ENTREVISTA ESTRUCTURADA

**ACERCA DE LOS ILICITOS TRIBUTARIOS MATERIALES Y EL
REGIMEN SANCIONATORIO APLICABLE PREVISTO EN EL
CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO 2014**

ENTREVISTA ESTRUCTURADA

A continuación se presenta un conjunto de interrogantes y/o planteamientos a los fines de que sean respondidos sobre la base de su conocimiento y experticia profesional en forma clara y concreta.

1.- En su condición de experto, señale los cambios más significativos en la reforma del Código Orgánico Tributario del año 2014, con respecto al Código Orgánico Tributario del año 2001, en relación a los ilícitos tributarios materiales y su régimen sancionatorio.

2.- Como experto a que atribuye la poca uniformidad en los criterios para el establecimiento de las sanciones (incrementos progresivos, tramos, fijas)

3.- ¿Según su criterio, se justifica el incremento de las sanciones contempladas para los ilícitos materiales establecidas en la reforma del Código Orgánico Tributario (2014)? De **ser afirmativa su respuesta exponga sus razones...**

4.- ¿A su juicio, las sanciones previstas para los ilícitos materiales podrían incidir en la intención de realizar y mantener actividades económicas en el país *y en consecuencia en la recaudación*? Fundamente su respuesta.

5.- ¿Considera que el aumento significativo de sanciones pecuniarias aplicables a ilícitos tributarios materiales, constituye fundamentalmente un mecanismo de coacción?

6.- ¿En su condición de experto, considera que la magnitud de las sanciones previstas en el C.O.T 2014 podría desconocer indirectamente: a) el principio de no confiscatoriedad, b) el derecho al trabajo y c) el derecho a la propiedad.

7.- ¿Considera usted que el régimen sancionatorio previsto para los ilícitos tributarios materiales resulta armónico con la disposición constitucional relativa a la protección de la economía nacional y la necesaria generación de la renta?

8.- ¿Basado en su conocimiento y juicio, le resulta apropiado el establecimiento de sanciones pecuniarias que se incrementen diariamente en el caso de algunos ilícitos tributarios materiales? O no debe contemplarse un incremento diario por resultarle similar al propósito de la indexación monetaria?

9.- ¿Según su interpretación, el incremento de las sanciones previstas por ilícitos tributarios materiales en el COT 2014, puede poner en riesgo la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha? De ser afirmativa su respuesta, señale de existir, los alegatos y/o medios a los que podría acudir el contribuyente?

10.- Señale si a su juicio debe ser reformado el régimen sancionatorio previsto en el COT 2014 para los ilícitos tributarios materiales. En caso de ser afirmativa la respuesta, detalle en que aspectos.

11.- Indique cualquier comentario adicional que estime necesario

www.bdigital.ula.ve

Apellidos y nombres del experto:

C.I.

Profesión: