



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA DE DERECHO
ESPECIALIZACION EN DERECHO MERCANTIL
OPCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES
MERIDA, ESTADO MERIDA.

**INCREMENTO DE LA CULTURA TRIBUTARIA Y DISMINUCIÓN
DE LA EVASIÓN FISCAL**

Trabajo Especial de Grado como requisito para optar al Título de Especialista
en Derecho Mercantil opción Tributos Empresariales.

Autor: Johana Toloza
Tutor: Betty Sánchez.

Mérida, Octubre 2016

Reconocimiento

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
POST GRADO DE DERECHO MERCANTIL
OPCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el proyecto de Trabajo de Grado presentado por Johana Toloza, para optar al Grado de Especialización En Derecho Mercantil Opción TRIBUTOS EMPRESARIALES.

En la Ciudad de Mérida Estado Mérida a los dieciséis (16) de Julio de 2015

Msc. Betty Sánchez

Tutor

ÍNDICE GENERAL

	P.P
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
ÍNDICE GENERAL.....	vi
RESUMEN	ix
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	5
EL PROBLEMA.....	5
Planteamiento del Problema.....	5
Objetivos de la Investigación	10
Objetivo General	10
Objetivos Específicos	10
Justificación de la investigación.....	11
CAPITULO II	12
MARCO TEÓRICO	12
Antecedentes.....	12
Bases Teóricas.....	18
Efectividad en el uso de las medidas concretas para incrementar la cultura tributaria y disminuir la evasión fiscal	18
Obligación Tributaria	18
Contribuyentes	19
Valores Morales	20
Cultura Tributaria.....	24
Derecho Tributario.....	31
Principios Constitucionales que Rigen la Tributación	33
Principio de la Recaudación Eficiente	40
Distribución, competencia tributaria	41
La Relación Jurídica Tributaria.....	42

Caracteres de la Relación Jurídica.....	43
Tributos	44
Tasas.....	47
Contribuciones	48
Determinación de la Cuota Tributaria (Impuesto)	48
Municipio	49
La Autonomía del Municipio	50
La Autonomía Tributaria.....	50
Características de los Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta..	52
Agente de Retención y Agente de Percepción	55
El Contribuyente	56
Contribuyentes Ordinarios.....	60
Contribuyentes Ocasionales.....	61
Contribuyentes Formales	62
Contribuyente Ordinario del IVA.....	63
Contribuyentes Especiales.....	63
Responsables.....	64
Signos y Características de la Evasión del Impuesto Sobre la Renta	70
Tipos de Evasión	71
Causas de Evasión del Impuesto sobre la Renta	73
Consecuencias de la Evasión de ISLR	75
Medios de Evasión	75
Estrategias de Evasión.....	76
Actuación de la Administración Tributaria frente a la Evasión del Impuesto Sobre la Renta.....	78
Bases Constitucionales y Legales	83
CAPITULO III	90
MARCO METODOLÓGICO	90
Tipo de Investigación.....	90
Procedimientos.....	90

Diseño de la Investigación.....	92
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	93
Técnicas de Análisis.....	93
CAPITULO IV.....	94
PROPUESTA.....	94
Vías Concretas que Faciliten al Contribuyente el Cumplimiento de sus Obligaciones y el Mejoramiento de la Cultura Tributaria en el País ...	94
CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES.....	110
Conclusiones.....	110
Recomendaciones.....	113
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	115

www.bdigital.ula.ve

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
POST GRADO DE DERECHO MERCANTIL
OPCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES

**EFFECTIVIDAD EN EL USO DE LAS MEDIDAS CONCRETAS PARA
INCREMENTAR LA CULTURA TRIBUTARIA Y DISMINUIR LA EVASIÓN FISCAL**
Caso: Municipio Libertador Estado Mérida

Autor: Johana González
Tutor: Lenin Andará
Año: 2016

RESUMEN

Esta investigación tuvo como objetivo analizar la efectividad en el uso de las medidas concretas para incrementar la cultura tributaria y disminuir la evasión fiscal. Caso: Municipio Libertador Estado Mérida, tomando como fundamento teórico los documentos legales como Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). El estudio se tipifica como diseño documental de contenido dentro de los paradigmas fenomenológicos, se realizó la documentación, análisis e integración de la información recuperada y se elaboró un trabajo propio que constituyó una producción de conocimiento derivado de la investigación documental, la cual referencia la necesidad de proponer vías concretas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y con ello el mejoramiento de la cultura tributaria en el país. Dicha propuesta surge como respuesta a la necesidad de entender que la tributación es el pilar económico del sostenimiento del Estado, resultando importantes para la construcción de una moral ciudadana coherente con los principios éticos y cívicos propios de la democracia, siendo esencial fomentar la responsabilidad de colaborar para la formación de una nueva cultura tributaria en la población de contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida. Se recomienda el desarrollo y aplicación de programas de educación y cultura tributaria, dirigidos a toda la población venezolana, que se gestionen en especial forma a educar sin presionar, y permita al contribuyente mantener una relación más estrecha con los organismos de la Administración Tributaria.

Palabras claves: Cambio cultural, Conciencia tributaria, Cultura tributaria, Obligación tributaria, Responsabilidad tributaria.

INTRODUCCIÓN

Una figura considerada relevante para el desarrollo de los individuos en una sociedad es la cultura; ésta se define como el conjunto de valores, creencias y principios fundamentales, que tienen en común un determinado número de personas y que modelan la forma como ellos perciben, piensan y actúan. Ello en función del entorno social en el que se convive, generando la adopción de una cultura diferente a la existente en la comunidad, provocando el descuido de las normas, el desacato de las mismas, así como también de los valores, creencias y actitudes.

Aunado a lo antes expuesto, se observa que el desinterés en conocer las normas genera en los individuos cierta resistencia a desarrollar un estilo de vida basado en el conocimiento y la aplicación correcta de las leyes establecidas dentro de una sociedad.

A raíz de esta conducta se evidencia notoriamente la falta de una cultura dirigida especialmente a los tributos considerado un aspecto muy fundamental que debe ser desarrollado profundamente en todos los sectores educativos de la nación. Para que esto pueda lograrse es necesaria la formación a temprana edad de una educación tributaria con el propósito de conocer los impuestos existentes y la aplicación de cada uno de ellos. Al hablar de cultura tributaria, se alude a la información o desinformación por parte del contribuyente, cumplimiento voluntario o forzoso de sus obligaciones, evasión o fraude fiscal y, en general, cuando se mencionan las circunstancias personales y sociales de quienes pagan los impuestos.

Por esta razón, la administración tributaria busca los mecanismos necesarios para establecer tanto en los sistemas educativos como en el resto de una sociedad la formación de una cultura tributaria, poniendo a su disposición todas las herramientas posibles para asentar una base sólida que permita facilitar los conocimientos en materia tributaria y reforzar en cada uno

de los individuos valores, creencias y actitudes en modo de concienciar tanto el deber de cumplir con las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos como de las necesidades que pueden solventarse si el Estado hace un uso adecuado de los recursos.

La cultura tributaria se refiere entonces, al alcance del pago voluntario de los impuestos por parte del contribuyente y en la actualidad, es necesario y fundamental incrementarla. Sin embargo, esta área en Venezuela es sumamente compleja, toda vez que se debe cambiar al ciudadano su actitud. Además, en la medida en que los contribuyentes cumplan, podrán tener el derecho a reclamar los beneficios que el Estado debe otorgarles por obligación, entre ellos, la calidad de servicios públicos tan deseados y necesitados para la sociedad.

La administración tributaria realiza una serie de funciones que garantizan el proceso de recaudación fiscal para la cual está facultada, ejerce un conjunto de acciones, bien sean punitivas, correctivas o educativas, con el propósito de disminuir el incumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, los cuales deben colaborar con el soporte de las cargas públicas mediante el enteramiento de los tributos. En Venezuela, el tributo que mayor incidencia tiene es el Impuesto Sobre la Renta, debido a que grava en función del enriquecimiento o de la renta neta percibida por las personas naturales y jurídicas.

Tanto la administración tributaria como los contribuyentes deben regirse por un amplio ordenamiento jurídico que responde al principio de reserva legal establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), del cual son complemento el Código Orgánico Tributario (2001) y las demás leyes tributarias que componen el basamento legal de los procedimientos fiscales. En general, lo que busca la administración tributaria apoyada en las leyes tributarias, es que el cumplimiento voluntario de las obligaciones mejore. Éste es el componente más importante de la cultura

tributaria, porque uno de los grandes cometidos de ésta es que el contribuyente pague espontáneamente y no tener que estar fiscalizando y presionando constantemente.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, en lo sucesivo “SENIAT”, como ente recaudador de los tributos, debe ofrecer a los contribuyentes una atención que permita fluidez al desarrollo de la actividad económica generadora de impuestos. Simultáneamente, difundir la información necesaria y recaudar los recursos que utilizará el Estado para planificar el gasto público, el cual, deberá financiar los servicios que la población solicita y espera del Gobierno. Y es que no hay que olvidar que la sociedad mediante la contribución de sus impuestos soporta al Gobierno. Como respuesta, éste ofrece vialidad, educación, seguridad, salud y demás servicios que implican el mejoramiento de la calidad de vida de la población.

La lucha contra la evasión tributaria y el contrabando constituye hoyen día un tema central en las agendas políticas de los países latinoamericanos, debido a su elevado impacto en la estabilidad económica, en las estrategias de desarrollo y en la gobernabilidad en general. Aunque las estrategias de control o fiscalización tributaria son fundamentales en dicha lucha, resulta claro que el esfuerzo por controlar el cumplimiento tributario y generar un riesgo creíble ante el incumplimiento no basta por sí solo para vencer las prácticas de evasión.

Por ende, es necesario desarrollar una cultura tributaria, que permita a los ciudadanos concebir las obligaciones tributarias como un deber sustantivo, acorde con los valores democráticos. Esta investigación se ha realizado en función de la importancia que posee la recaudación de Impuesto Sobre la Renta en los ingresos para el Fisco Nacional y primordialmente para la población, ya que gracias a la recaudación de los tributos, el Estado puede prestar servicios públicos más eficientes y de mejor calidad a la comunidad.

El trabajo de investigación se estructura de la siguiente manera: El capítulo I referido al planteamiento del problema, justificación y objetivos de la investigación.

El capítulo II presenta los antecedentes del estudio, las bases teóricas, bases legales y la definición de términos. En las bases teóricas se hace referencia a las características de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida; los deberes formales y materiales que tienen los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, así como la identificación de signos y características de la evasión del Impuesto Sobre la Renta y la determinación de la actuación de la Administración Tributaria frente a la evasión del Impuesto Sobre la Renta.

El capítulo III presenta la metodología del estudio, tipo de investigación, diseño de la investigación, técnicas e instrumentos de recolección de datos y técnicas de análisis de datos.

El capítulo IV expone la propuesta de vías concretas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y con ello el mejoramiento de la cultura tributaria en el país.

Finalmente se exponen las conclusiones y recomendaciones pertinentes del estudio y por último se presentan las referencias bibliográficas.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Los tributos son destinados a la satisfacción del gasto público en pro de las mejoras socioeconómicas de la colectividad. Un tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares, que presenta los siguientes rasgos: legales, pecuniarios y contributivos, en virtud de que todo ciudadano está en la obligación de coadyuvar al gasto público. Dentro de los tributos se ubican los impuestos, tasas y contribuciones, generados por un hecho imponible, calculados sobre una base imponible, donde actúan el sujeto pasivo/contribuyente (quien se encarga de pagar el tributo) y el sujeto activo/estado (el ente acreedor).

El poder público se distribuye entre el Poder Municipal, Estatal y Nacional, es por ello, que los impuestos son de tipo nacional, estatal y municipal. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999), consagra las bases del sistema de autogobierno municipal, autonomía política, tributaria y administrativa; donde los tributos municipales, son establecidos en ordenanzas, no pudiendo el Poder Nacional intervenir en estas regulaciones tributarias locales. Según Montero (2000), los impuestos, “son una prestación pecuniaria obtenida de los particulares autoritariamente a título definitivo, sin contrapartida y para cubrir las cargas públicas” (p. 68), por cuanto es una obligación que el contribuyente debe cumplir con los parámetros establecidos en la Legislación Tributaria Venezolana.

Sin embargo, Venezuela es un país cuya principal fuente de ingreso siempre ha derivado del petróleo, de los hidrocarburos y de la explotación de los recursos no renovables, pero con el pasar del tiempo estos ingresos provenientes de los recursos petroleros se hicieron insuficientes y cambiantes para la Nación, por lo que le abre paso a una nueva búsqueda de financiamiento necesario para el logro de sus objetivos, que no son más que la de incrementar los ingresos estatales.

El Estado necesita de los tributos para poder subsidiar los gastos públicos, pero está claro que los distintos gobiernos a pesar de sus esfuerzos poco han logrado en su lucha contra la evasión fiscal, siendo éste un problema de cultura, y es responsabilidad fundamentalmente del gobierno crear esa cultura en los contribuyentes.

El tema de los impuestos en la actualidad es de suma importancia para la captación de recursos financieros que requiere el país con la finalidad de satisfacer múltiples necesidades colectivas. Es por ello que los contribuyentes receptores de bienes y servicios públicos necesitan de una atención especial con respecto a la información que deben recibir tanto de sus derechos como de sus deberes tributarios de manera de cumplir cabalmente con lo que estipule la Ley, esto ayudará a desarrollar cultura tributaria en nuestro país y como consecuencia que la declaración y pago de los impuestos se realice con mayor exactitud, se evite la evasión y se aumente la recaudación de los mismos.

En el caso de Venezuela, el tributo de mayor recaudación es el Impuesto Sobre la Renta (ISLR), que por su naturaleza jurídica, grava la renta neta obtenida por un determinado contribuyente y cubre un universo mayor que cualquier otro tributo, ya que toda persona (natural o jurídica), requiere una renta para satisfacer sus necesidades.

El ISLR es un tributo, cuyos efectos de gravamen dan paso al incumplimiento formal de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo

(contribuyente), aunque su principio de progresividad (mayor ingreso, mayor carga fiscal) establecido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999), trata de equilibrar la balanza contributiva a pesar de que muchos contribuyentes ven como injustas las medidas de exacción establecidas por la Administración de gravar el ingreso particular. Por otra parte, la población venezolana desconfía enormemente de los destinos que el Estado le da a los ingresos fiscales, los cuales deberían ser invertidos en obras que beneficien a todos.

Del ISLR se origina un mal tributario denominado evasión, el cual se presenta en el momento en que un contribuyente deja de contribuir, parcial o totalmente, al mantenimiento de la maquinaria estatal, es decir, cuando no cumple, o lo hace en menor medida de lo que le corresponde sin importar los medios con los cuales se haya válido para evadir.

En este mismo orden de ideas, cabe destacar, que existe riesgo de detección de los llamados evasores de ISLR, puesto que el contribuyente, consciente de que no se le puede controlar, se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, lo que produce la pérdida de la equidad. Lo antes mencionado se suma al desconocimiento de la Legislación Tributaria en materia de ISLR, producto de la emergencia legislativa que ha generado cambios en el Código Orgánico Tributario (2001) y en la Ley de ISLR (2015), que aún no han sido completa y correctamente interpretados por los contribuyentes, quienes en muchos casos recurren a especialistas tributaritas, que en ocasiones especulan y evaden su responsabilidad profesional y ética ante el Estado, motivo por el cual crea disconformidad e incertidumbre en el contribuyente, quien al ver que muchos de los canales regulares exigidos para la declaración atropella su capacidad contributiva, por lo tanto ven como primer recurso evadir toda la responsabilidad que le exige la estructura jurídica-fiscal (SENIAT).

Ahora bien, la ausencia hasta los momentos de un sistema eficiente para la recaudación de impuestos, aunada a una falta de cultura tributaria y de eficaz prestación de servicios públicos, es precisamente la razón por la cual en el país, se ha venido percibiendo un aumento notorio de la evasión fiscal y una disminución de la recaudación impositiva, a pesar de las amplias facultades de fiscalización que la Administración Tributaria posee. Es innegable, a las personas no les gusta pagar impuestos, y en la medida en que la Administración deje alguna puerta o ventana abierta, el contribuyente o potencial contribuyente saltará y se escapará.

La cultura tributaria no existe realmente en Venezuela. Es muy probable que se anticipe una respuesta negativa a la pregunta acerca de si existe un compromiso real ético individual respecto al pago de los impuestos, si es posible presumir una conciencia tributaria profunda y culturalmente arraigada.

El problema de la cultura tributaria, no se resuelve de un año para otro, es un problema cuya solución se plantea a largo plazo, pues desarrollar dicha cultura no es una tarea fácil. Se requiere la convergencia de políticas de control con políticas de carácter educativo. Una visión realista de este problema consiste entonces en reconocer que la baja recaudación tributaria obedece a problemas estructurales que no se resuelven por si mismos ni en un corto plazo, que requieren el decidido apoyo de todos los organismos e instituciones del Estado y del desarrollo de una cultura tributaria en la población, lo cual permita elevar la recaudación de una manera sostenida para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones fundamentales.

El presente trabajo tiene por objeto, presentar un conjunto de estrategias que la Administración Tributaria puede y debe implementar con la finalidad de desarrollar una cultura tributaria sólida, en aras de lograr sus objetivos así como proteger la economía nacional y elevar el nivel de vida del pueblo, logrando la prosperidad social y económica del Estado.

Es importante señalar que el Sistema de Tributación Nacional ha emprendido un proceso de reforma tributaria integral que comprende la elaboración de proyectos de leyes enviados a la Asamblea Nacional, como el Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de las Obligaciones Tributarias Nacionales, este remozamiento de estructura legal tributaria está siendo complementado con la incorporación de tecnología de punta para agilizar y adaptar a los nuevos tiempos los sistemas de recaudación impositiva que hoy cuentan con Internet como una herramienta fundamental. Igualmente se está sensibilizando tanto a los comerciantes como a las personas naturales a través de campañas informativas y jornadas de contacto directo, iniciativas que se orientan a la creación en la población de una cultura tributaria inexistente hasta ahora. Todas estas actuaciones preventivas, sin duda alguna, conducen a importantes mejoras y mayor eficiencia de nuestro Sistema Tributario, y sobre todo, permitirán atacar con firmeza la evasión del impuesto.

Aunado a las actuaciones preventivas ya mencionadas, el Sistema Tributario Nacional ha implementado una serie de sanciones que permiten regular la evasión fiscal, entre las que se pueden mencionar, según el Código Orgánico Tributario (COT, 2014), en su artículo 94, las siguientes: multas, prisión, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, clausura temporal del establecimiento, inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesionales y, por último, la suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

A partir de todo lo antes mencionado, surge la siguiente interrogante: ¿Cuál es la efectividad en el uso de las medidas concretas para el incremento de la cultura tributaria y disminución de la evasión fiscal en el Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Cuáles son los signos y características de la evasión del Impuesto Sobre la Renta?

¿Qué deberes formales y materiales tienen los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

¿Cuáles son las características de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Se puede prescribir la actuación de la Administración Tributaria frente a la evasión del Impuesto Sobre la Renta?

¿Es posible planear estrategias que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones en pro del mejoramiento de la cultura tributaria en el país?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

www.bdigital.ula.ve

Analizar la efectividad en el uso de las medidas concretas para el incremento de la cultura tributaria y disminución de la evasión fiscal.

Objetivos Específicos

1. Identificar signos y características de la evasión del Impuesto Sobre la Renta.
2. Indicar los deberes formales y materiales que tienen los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.
3. Caracterizar a los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida.
4. Determinar la actuación de la Administración Tributaria frente a la evasión del Impuesto Sobre la Renta.
5. Plantear estrategias que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones en pro del mejoramiento de la cultura tributaria en el país.

Justificación de la investigación

La evasión de impuesto es uno de los problemas que más daño ha causado a la economía del país, limitando la recaudación fiscal que permite al Estado cumplir con sus obligaciones, especialmente las de carácter social, además el evadir impuestos es un acto ilícito que va en contra de los principios constitucionales y trae como consecuencia para el contribuyente la aplicación de varias sanciones como la imposición de multas, el cierre de establecimientos, decomiso de mercancías, privación de libertad, etc.

Conscientes de esta realidad, se determinan una serie de argumentos conjuntamente ligados a las causas y resultados que justifican esta investigación; entre otras razones se pueden encontrar:

1. El efecto pernicioso que ejerce la evasión del Impuesto Sobre la Renta en la recaudación estimada en la ciudad de Mérida, Estado Mérida.
2. El estudio permite conocer las causas y consecuencias de la evasión en este sector.
3. La Administración Tributaria, puede sobre la base de este estudio, mejorar o reorientar su actuación frente a la evasión del Impuesto Sobre la Renta.
4. Los resultados de investigación, servirán de consulta a los usuarios del conocimiento tributario, como por ejemplo profesionales de la Contaduría Pública, Licenciados en Ciencias Fiscales, investigador universitario, planificador fiscal y a la Administración Tributaria.
5. El estudio contribuye con un mayor conocimiento sobre las dos variables estudiadas como un antecedente para futuras investigaciones.
6. De igual forma, esta investigación se justifica en el hecho de que mediante este estudio se promueve el cumplimiento de los principios constitucionales.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

En esta sección se hace una revisión completa de conceptos y figuras de juristas reconocidos en la doctrina, con el propósito de conceptualizar de manera activa el conjunto de términos en el contexto de la investigación planteada para ampliar lo escrito de la misma. Sabino (2007), indica que el Marco Referencial o Marco Teórico: "Es el punto de partida para construir un marco de referencia lo constituye nuestro conocimiento previo de los fenómenos que abordamos, así como las enseñanzas que extraigamos del trabajo de revisión bibliográfica que obligatoriamente tendremos que hacer" (p. 47).

Siguiendo los objetivos de investigación planteados para conocer la efectividad en el uso de las medidas concretas para incrementar la cultura tributaria y disminuir la evasión fiscal. Caso: Municipio Libertador Estado Mérida, es necesario examinar un compendio de datos recopilados en investigaciones anteriores, que permitan conocer las causas de la Evasión Fiscal y la forma de actuar del ente recaudador frente a este hecho. De igual forma, se presentan las bases teóricas relacionadas con el objeto de estudio.

Antecedentes

En este espacio se hace una revisión bibliográfica de investigaciones que guardan relación con el presente trabajo. Los fundamentos son investigaciones previas que soportan el estudio. Además sirve de guía de estudio y muestra un orden de ideas claras para suministrarlas al tema

abordado y la relación de cómo se emplearon en las oportunidades anteriores.

Para Rodríguez (2010), quien realizó un trabajo cuyo título fue La planificación tributaria del impuesto sobre la renta como estrategia de gestión empresarial en la comercializadora venezolana de electrodomésticos, C.A. La naturaleza de la investigación fue de campo de tipo descriptivo, bajo la modalidad de proyecto factible. La población estaba representada por 102 de los cuales se escogieron 6 de forma aleatoria simple intencional. Como instrumento se presenta un cuestionario diseñado con preguntas cerradas de escala tipo Likert estructurada acorde a las variables de estudio, donde posteriormente realizó su validación por expertos profesionales en el manejo de la medición y evaluación.

Una vez validado y aplicado el instrumento, aplicó una prueba piloto para corroborar la confiabilidad del instrumento el cual arrojó un ochenta y nueve por ciento de confiabilidad mediante el procesamiento de los resultados en el sistema estadístico SPS versión 17, luego aplicó el instrumento a la muestra seleccionada y posteriormente se analizaron los resultados por medio de la estadística descriptiva, donde se agruparon y tabularon en una matriz de datos, para luego hacer la representación gráfica de los rasgos, que posteriormente dieron lugar a las conclusiones y recomendaciones obtenidas en base los resultados obtenidos que midieron los objetivos específicos planteados en la presente investigación, como lo son; diagnosticar la existencia de la planificación tributaria del impuesto sobre la renta en la empresa COVELCA, determinar los elementos de la gestión empresarial de la misma, y por último proponer un programa de acciones estratégicas de la planificación tributaria del impuesto objeto de estudio.

Asimismo, Guerrero (2010), expone en su trabajo “Analizar la estructura tributaria como fuente de ingresos propios en la Alcaldía del Municipio Tovar del estado Mérida”, observó la estructura tributaria del Municipio Tovar la cual

está conformada por impuestos y tasas. Dicha estructura permite captar recursos por diversos conceptos; sin embargo, la cuantía de los recursos obtenidos no es satisfactoria, por cuanto el municipio que fue objeto de estudio presenta serias debilidades en lo concerniente a la liquidación, recaudación y fiscalización, pues no existe una base de datos confiable, lo cual conduce a un nivel de recaudación mucho menor al que potencialmente se podría alcanzar. Además, se carece de recursos técnicos y humanos que permitan ejecutar los procesos de recaudación de una manera óptima. Igualmente la falta absoluta de fiscalización propicia la evasión fiscal, por tanto, repercute en la generación de ingresos propios. Todos estos aspectos explican la elevada dependencia que existe con el situado constitucional.

Con base en los resultados obtenidos, concluye que para alcanzar una verdadera descentralización, no es suficiente haber otorgado a los municipios potestad tributaria; las reformas hechas, en este sentido, han resultado insuficientes. Particularmente, el Municipio estudiado se encuentra todavía lejos de conseguir unos niveles aceptables en cuanto a suficiencia, sostenibilidad y progresividad del sistema tributario. Los bajos niveles de recaudación tributaria se explican por un círculo complejo que vincula la eficacia de la gestión tributaria a factores estructurales y condiciones institucionales. Por tanto, una condición necesaria es avanzar en la transparencia, representatividad y eficacia de la Dirección de Hacienda; la falta de avance en el funcionamiento de esta dependencia limita el alcance de las reformas tributarias realizadas. En definitiva, los aspectos básicos en la gestión y regulación de los tributos dependen del funcionamiento eficaz de la Dirección de Hacienda, la cual debe ser capaz de generar ingresos que incrementen el bienestar de sus conciudadanos, por ello la mejora de sus capacidades técnicas y humanas son aspectos cruciales para alcanzar los objetivos propuestos.

Por lo tanto recomienda; incrementar el presupuesto anual de la dirección de hacienda municipal a objeto de fortalecer sus recursos técnicos y humanos, para mejorar los procesos de recaudación. Activar el impuesto sobre inmuebles urbanos ya que, de ser gestionado apropiadamente se creara una unidad dedicada a la fiscalización de los tributos en el Municipio; pues con mayor control se reduce la evasión, generando mayores ingresos en la recaudación. Realizar una campaña de cultura tributaria con el objeto de sensibilizar a los contribuyentes respecto a la importancia del pago de sus obligaciones. Evaluar los procedimientos actuales e implementar mejoras en busca de la eficiencia y la eficacia.

En este mismo orden, Gutiérrez (2012), en su tesis titulada Cumplimiento de Deberes Formales en el Impuesto Sobre la Renta en la Empresa Inversiones Elia, CA., presenta como finalidad el cumplimiento de deberes formales del impuesto sobre la renta aplicable en la empresa Inversiones Elia, CA, sustentada teóricamente en los planteamientos de Villegas (2005), Iglesias (2005), Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Código Orgánico Tributario. El estudio fue de tipo descriptivo, transversal y no experimental. Recurrió a la observación directa del fenómeno Deberes Formales del Impuesto sobre la Renta. Las unidades de análisis estuvieron conformados por 1 Jefe de Impuesto, 1 Analista de Impuesto, 1 Jefe de Contabilidad y 1 Analista de Contabilidad. Del análisis de los resultados obtuvo que la empresa cumple con los deberes formales establecidos por la administración tributaria, el cual lo hace dentro de los lapsos establecidos por la ley. Visualizó que la empresa se encuentra solvente con los pagos del Impuesto sobre la Renta, realizándose algunas recomendaciones para llegar a obtener metas planteadas, sugiriendo normas y procedimientos, aplicar indicadores de gestión por la alta gerencia para el logro de los objetivos de la misma.

Otro aporte lo representa Ferreira (2012), quien presentó una tesis titulada Tratamiento tributario aplicado a los entes públicos en Venezuela. (Haciendo referencia a la Providencia Administrativa mediante la cual se designan a los entes públicos nacionales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado). La investigación tuvo como objetivo analizar el tratamiento tributario aplicado a los entes públicos en Venezuela, haciendo referencia a la Providencia Administrativa mediante la cual se designan a los entes públicos nacionales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado; dado que la Administración Tributaria, procedió a designar a los Entes Públicos y a los Contribuyentes Especiales como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto. Empleó el método de proyecto factible, apoyada en una investigación documental - descriptiva.

Asimismo, se estudiaron aspectos relacionados con el desarrollo de los aspectos sobre los impuestos indirectos tipo valor agregado, el mecanismo de retención y las consecuencias derivadas de su aplicación para las partes involucradas. De la recolección de información, obtuvo de la evaluación del referido Régimen de Retenciones del IVA a la luz de los Principios Constitucionales y comparó con las metodologías aplicadas en otros países a fin de identificar oportunidades de mejoras aplicables a la legislación venezolana que se constituye en un elemento distorsionador del sistema de traslación del impuesto, desnaturalizando en su esencia el propio Impuesto al Valor Agregado, dificulta la recuperación inmediata de los créditos fiscales soportados por el contribuyente ordinario, ocasiona pagos en exceso de carácter confiscatorio y violatorio de la neutralidad del impuesto y lesiona la capacidad económica de los contribuyentes.

Igualmente, Marini (2013), realizó un estudio de campo de carácter descriptivo cuyo propósito fue determinar el grado de cultura tributaria y su

relación con la recaudación de los tributos en la división de Contribuyentes Especiales del SENIAT-Barquisimeto para el año 2008. La muestra estuvo conformada por 86 contribuyentes así como los funcionarios adscritos a las áreas de asistencia al contribuyente y recaudación. Para obtener la información usó tres instrumentos: cuestionarios dirigidos a los contribuyentes, entrevista aplicadas a los funcionarios y la revisión documental para la recolección de cifras históricas. Para el análisis de los datos utilizó estadísticas descriptivas a través de distribución de frecuencias absolutas y relativas. Concluye, entre otros aspectos, que: a) Los contribuyentes especiales poseen una cultura tributaria suficiente, b) La división de contribuyentes especiales del SENIAT-Barquisimeto cumple con las metas de recaudación establecidas por el nivel normativo y c) Existe una relación directamente proporcional entre la cultura tributaria y la recaudación de los tributos.

Este antecedente se relaciona con la investigación realizada porque es importante saber que existe un tipo de contribuyentes como son los especiales, que motivado a su carácter mantienen un grado de cultura tributaria adecuada a las exigencias que posee el ente tributario.

Estos antecedentes tienen una concordancia directa con la presente investigación, dado que en los mismos se asemeja la problemática al momento de la recaudación e igualmente se encuentran enlazadas al análisis de los principios constitucionales y disposiciones de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), La Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010) y el Código Orgánico Tributario (2001). De igual manera, en materia de impuestos municipales los procedimientos utilizados al momento de la recaudación, proporcionan conocimiento del tributo como instrumento productor del sistema tributario y la legitimidad tributaria y así establecer frente al Estado el sostenimiento de los servicios públicos.

Bases Teóricas

Efectividad en el uso de las medidas concretas para incrementar la cultura tributaria y disminuir la evasión fiscal

A continuación, se desarrollan en forma sistematizada, algunas de las medidas que se deben adoptar o de que existiendo se deben mejorar para fomentar, desarrollar e incrementar la cultura tributaria en Venezuela, y en este caso en el Municipio Libertador Estado Mérida, a fin de que los contribuyentes mejoren su relación con la Administración Tributaria, haciendo que tomen conciencia tributaria y cumplan con sus obligaciones tributarias.

Obligación Tributaria

Definida por Margain (2002), como “El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo exige e un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie” (p. 253).

Por su parte De la Garza (2002) sostiene:

Que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo (p. 45).

El Código Orgánico Tributario (2001), de Venezuela consagra en el Título II todo lo concerniente a la Obligación Tributaria, señalando en su artículo 13 una definición a la misma:

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.

En el mundo de la tributación existen siempre dos sujetos: el Estado u otra autoridad, que es el acreedor del tributo y el contribuyente, que es quien lo debe. Esta relación se configura como una obligación del contribuyente hacia su Estado (u otra autoridad) y se llama obligación tributaria. Así pues, tenemos una relación, la relación tributaria y dos sujetos: uno activo, que es el Fisco y uno pasivo que es el deudor del impuesto o sea, el contribuyente o responsable. Ambas figuras son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, pero mientras los contribuyentes son los directamente obligados por su propia situación ante la Administración, los responsables son aquellas personas que por su situación tienen que cumplir ante el Fisco en nombre de los propios contribuyentes a quienes representan. La obligación tributaria es de carácter personal, esto quiere decir que no recae sobre los bienes, sino sobre las personas.

Contribuyentes

Son aquellos respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, es toda persona natural o jurídica obligada a cumplir y hacer cumplir los deberes formales establecidos en las leyes tributarias, esto debe proveerse del número de registro de información fiscal (RIF) el cual sirve como código de identificación en sus actividades fiscales y como control de la administración para dar seguimiento al cumplimiento de los derechos y deberes de éstos. La identificación de los contribuyentes ante la administración tributaria tiene que aparecer registrada en todos los materiales impresos que utilice el contribuyente.

El Código Orgánico Tributario (2001), señala en su artículo 22 quienes son contribuyentes: “Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

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 un patrimonio y tengan autonomía funcional”.

Valores Morales

Se entiende por valor moral todo aquello que lleve al hombre a defender y crecer en su dignidad de persona. El valor moral conduce al bien moral. Recordemos que bien es aquello que mejora, perfecciona, completa. El valor moral perfecciona al hombre en cuanto a ser hombre, en su voluntad, en su libertad, en su razón. Se puede tener buena o mala salud, más o menos cultura, por ejemplo, pero esto no afecta directamente al ser hombre. Sin embargo vivir en la mentira, el hacer uso de la violencia o el cometer un fraude, degradan a la persona, empeoran al ser humano, lo deshumanizan. Por el contrario las acciones buenas, vivir la verdad, actuar con honestidad, el buscar la justicia, le perfeccionan.

Para lograr comprender plenamente los valores morales se debe analizar la relación que éstos guardan con otro tipo de valores. Siendo el ser humano el punto de referencia para los valores, cabe ordenarlos de acuerdo con su capacidad para perfeccionar al hombre. Un valor cobrará mayor importancia en cuanto logre perfeccionar al hombre en un aspecto más íntimamente humano.

Los valores morales surgen primordialmente en el individuo por influjo y en el seno de la familia, y son valores como el respeto, la tolerancia, la honestidad, la lealtad, el trabajo, la responsabilidad, entre otros.

Para que se dé esta transmisión de valores son de vital importancia la calidad de las relaciones con las personas significativas en su vida, sus padres, hermanos, parientes y posteriormente amigos y agentes tributarios. Es además indispensable el modelo y ejemplo que estas personas significativas muestren al niño, para que se dé una coherencia entre lo que se dice y lo que se hace.

Además es de suma importancia la comunicación de la familia. Cuando el niño ha alcanzado la edad escolar se hará partícipe de esta comunicación abierta, en la toma de decisiones y en aportaciones sobre asuntos familiares.

Posteriormente estos valores morales adquiridos en el seno de la familia ayudarán a insertarnos eficaz y fecundamente en la vida social. De este modo la familia contribuye a lanzar personas valiosas para el bien de la sociedad.

Se recuerda que una persona valiosa, es una persona que posee valores interiores y que vive de acuerdo a ellos. Un hombre vale entonces, lo que valen sus valores y la manera en como los vive. Dentro de estos valores morales tenemos:

La justicia: Es el conjunto de reglas y normas que establecen un marco adecuado para las relaciones entre personas e instituciones, autorizando, prohibiendo y permitiendo acciones específicas en la interacción de individuos e instituciones.

Este conjunto de reglas tiene un fundamento cultural y en la mayoría de sociedades modernas un fundamento formal:

- El fundamento cultural se basa en un consenso amplio en los individuos de una sociedad sobre lo bueno y lo malo, y otros aspectos

prácticos de cómo deben organizarse las relaciones entre personas. Se supone que en toda sociedad humana, la mayoría de sus miembros tienen una concepción de lo justo, y se considera una virtud social el actuar de acuerdo con esa concepción.

- El fundamento formal es el codificado formalmente en varias disposiciones escritas, que son aplicadas por jueces y personas especialmente designadas, que tratan de ser imparciales con respecto a los miembros e instituciones de la sociedad y los conflictos que aparezcan en sus relaciones.

La Justicia no es el dar o repartir cosas a la humanidad, sino el saber decidir a quién le pertenece esa cosa por derecho. La Justicia es ética, equidad y honradez. Es la voluntad constante de dar a cada uno lo que es suyo. Es aquel sentimiento de rectitud que gobierna la conducta y hace acatar debidamente todo los derechos de los demás. Kelsen (2001) la define así: "La Justicia es para mí aquello cuya protección puede florecer la ciencia, y junto con la ciencia, la verdad y la sinceridad. Es la Justicia de la libertad, la justicia de la paz, la justicia de la democracia, la justicia de la tolerancia" (p. 87).

Otro nivel de análisis es entender la justicia como valor y fin del Derecho (más que como virtud subjetiva) al que podemos conceptualizar juntamente con Bobi (2007) como "aquel conjunto de valores, bienes o intereses para cuya protección o incremento los hombres recurren a esa técnica de convivencia a la que se llama Derecho" (s/p). Ahora bien en cuanto el "ideal de justicia" o sea, ese conjunto de condiciones protegidas por el derecho se puede considerar desde una perspectiva absoluta iusnaturalista dentro de lo cual todo derecho es justo y si no es justo es derecho. Pero desde una perspectiva iuspositivista el derecho es condición de la justicia y a la vez esta es una medida de valoración del derecho, por lo

que podemos decir que un derecho positivo determinado es justo o es injusto de acuerdo a un ideal de justicia subjetivo.

Responsabilidad: Responsable es aquel que conscientemente es la causa directa o indirecta de un hecho y que, por lo tanto, es imputable por las consecuencias de ese hecho (es decir, una acumulación de significados previos de responsabilidad), termina por configurarse un significado complejo: el de responsabilidad como virtud por excelencia de los seres humanos libres. En la tradición kantiana, la responsabilidad es la virtud individual de concebir libre y conscientemente las máximas universalizarles de nuestra conducta. Para Jonás (1995), en cambio, la responsabilidad es una virtud social que se configura bajo la forma de un imperativo que, siguiendo formalmente al imperativo categórico kantiano, ordena: "obra de tal modo que los efectos de tu acción sean compatibles con la permanencia de una vida humana auténtica en la Tierra". Dicho imperativo se conoce como el "principio de responsabilidad".

La responsabilidad jurídica surge cuando el sujeto transgrede un deber de conducta señalado en una norma jurídica que, a diferencia de la norma moral, procede de un organismo externo al sujeto, principalmente el Estado, y es coercitiva. Son normas jurídicas porque establecen deberes de conducta impuestos al sujeto por un ente externo a él, la reglamentación puede ser a través de prohibiciones o de normas imperativas.

El efecto propio en las normas jurídicas es la reacción que el Derecho (o la sociedad toda) tiene respecto del sujeto que viola la norma jurídica, que se supone no es otra cosa que la manifestación del querer de todos. La sanción es la reacción que tiene la sociedad toda, respecto de este incumplimiento.

Generalmente puede atribuirse a todo sujeto de derecho, tanto a las personas naturales como jurídicas, basta que el sujeto de derecho incumpla un deber de conducta señalado en el ordenamiento jurídico.

Honestidad: Es una cualidad humana consistente en comportarse y expresarse con coherencia y sinceridad, y de acuerdo con los valores de verdad y justicia. En su sentido más evidente, la honestidad puede entenderse como el simple respeto a la verdad en relación con el mundo, los hechos y las personas; en otros sentidos, la honestidad también implica la relación entre el sujeto y los demás, y del sujeto consigo mismo.

Respeto: Es el que faculta al ser humano para el reconocimiento, aprecio y valoración de las cualidades de los demás y sus derechos, ya sea por su conocimiento, experiencia o valor como personas, es el reconocimiento del valor inherente y los derechos de los individuos y de la sociedad. Éstos deben ser reconocidos como el foco central para lograr que las personas se comprometan con un propósito más elevado en la vida. El respeto ayuda a mantener una sana convivencia con las demás personas, se basa en unas normas de diferentes sociedades e instituciones.

Cultura Tributaria

El término cultura proviene del latín cultura que significa cuidado del campo o del ganado. Hacia el siglo XIII, el término se empleaba para designar una parcela cultivada, y tres siglos más tarde había cambiado su sentido como estado de una cosa, al de la acción: el cultivo de la tierra o el cuidado del ganado (Cuche, 1999, p. 10). Por la mitad del siglo XVI, el término adquiere una connotación metafórica, como el cultivo de cualquier facultad. De cualquier manera, la acepción figurativa de cultura no se extenderá hasta el siglo XVII, cuando también aparece en ciertos textos académicos. Con el paso del tiempo, como cultura se entenderá la formación de la mente. Es decir, se convierte nuevamente en una palabra que designa un estado, aunque en esta ocasión es el estado de la mente humana, y no el estado de las parcelas.

La UNESCO (1982) en su Declaración de México, señala:

Que la cultura da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo. Es ella la que hace de nosotros seres específicamente humanos, racionales, críticos y éticamente comprometidos. A través de ella discernimos los valores y efectuamos opciones. A través de ella el hombre se expresa, toma conciencia de sí mismo, se reconoce como un proyecto inacabado, pone en cuestión sus propias realizaciones, busca incansablemente nuevas significaciones, y crea obras que lo trascienden (s/p).

El Superintendente Nacional Tributario Vielma Mora (en Mujica, 2006) define el término "cultura tributaria" para referirse al ideal de lo que debería ser la relación jurídico tributaria entre el contribuyente y el Estado.

Ante esto, se entiende por Cultura Tributaria el conjunto de supuestos básicos de conducta de una población, que asumen lo que se debe y lo que no se debe hacer con relación al pago de los tributos en un país, que resulta en un mayor o menor cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En términos generales, los países más desarrollados tienden a una mayor cultura tributaria, es decir, son más responsables con el cumplimiento de sus obligaciones.

De igual manera, la cultura tributaria está determinada por dos aspectos, uno de tipo legal y otro de tipo ideológico; el primero corresponde al riesgo leal de ser controlado, obligado y sancionado por el incumplimiento de sus obligaciones, el segundo corresponde al grado de satisfacción de la población en cuanto a que los recursos que aporta están siendo utilizados correctamente y que al menos una parte de ellos le está siendo retornada por la vía de los servicios públicos aceptables. Al respecto de este tema, Schumpeter (1984) señala: "El espíritu de un pueblo, su nivel cultural, su estructura social, los hechos que su política pueda originar; todo eso y más está escrito en su historia fiscal. Quien sabe escuchar este mensaje puede percibir más" (p. 145).

Según Siliceo, Casares y González(1999), vivimos un momento histórico de transformaciones profundas, aceleradas y globales, estamos

iniciando un nuevo milenio, siendo testigos de los más impresionantes cambios del mundo en todos los ámbitos de la cultura.

El cambio de mayor trascendencia es el tránsito a la nueva era de la información y el conocimiento. Esta era de la información y el conocimiento genera una nueva forma de vida en todos los sistemas sociales, políticos, institucionales y empresariales. La educación es la condición para navegar exitosamente por la era de la información, es el pasaporte para ingresar a las organizaciones e instituciones públicas, es la seguridad para no caer en la obsolescencia. La educación es la tierra en la era agrícola y el capital de la era industrial.

La cultura, los valores y costumbres sociales están cambiando aceleradamente y fomentan el diálogo. Hoy se educa a los padres para que provean una orientación cariñosa y firme, una reflexión, la información oportuna y preventiva; así como la colaboración e interacción de todos los agentes que intervienen en la educación como son los padres, agentes tributarios, autoridades escolares y psicólogos.

La educación en un futuro será una ciencia y un arte con criterios y estándares globalizados tendientes a formar contribuyentes altamente competitivos y en continuo aprendizaje. Los agentes tributarios serán valorados con criterios internacionales; los contribuyentes serán examinados, como ya lo son en varias partes del mundo, por normas internacionales de certificación. El intercambio estudiantil entre naciones será una práctica generalizada y el estudio de las diferencias culturales será materia de los cursos académicos.

El futuro depara el reto de que la mayoría de los egresados de las escuelas y universidades tendrán que crear su propio micro-negocio, como ahora hacen los carpinteros, abogados y todos aquellos que venden sus servicios temporalmente. De aquí que se necesite formar contribuyentes con mayor espíritu empresarial, con capacidad de venta, de negociación, con

iniciativa y creatividad; con mayor habilidad para aprender, saber hacer su trabajo con maestría y actualización permanente.

El reto de una ética global, es lo que las organizaciones modernas y la sociedad en general requiere, principalmente, la inteligencia, la capacidad de pensar, innovar, resolver problemas y tomar decisiones. Los hombres y las mujeres del futuro estarán comprometidos con el trabajo en equipo y con personas en búsqueda de mayor calidad de vida. Las nuevas generaciones más educadas e informadas se orientan a niveles superiores de motivación y autorrealización. La vida en familia, las instituciones educativas y las organizaciones bien diseñadas y con procesos de vitalidad y construcción social son la mejor escuela de liderazgo y la mejor escuela para la vida en forma global.

La familia es el primer círculo de gestación de líderes. En ella, los hijos fortalecen su personalidad y adquieren los valores sociales necesarios para que se corresponsabilicen de los intereses y necesidades comunitarias. En la relación familiar se aprende a establecer compromisos y a cuidar de los intereses de los demás. En el seno familiar se visualizan y discuten alternativas de un futuro mejor. En la familia se aprende la superación personal y los valores trascendentes. En ella se promueve la independencia psicosocial y la madurez. En síntesis, en la familia se crea la cultura y en especial los valores y principios que dan sentido al ser y quehacer humano.

La relación de la globalización con la relación humana, quedará determinada por la cultura que sistematice los significados y los valores sobre los que se construirán las relaciones entre los pueblos, las organizaciones, las personas y de todos con la naturaleza. De ahí la enorme responsabilidad de las generaciones actuales de asumir las acciones conducentes a la construcción de la cultura del futuro, en síntesis, es un modo indispensable de ordenar la realidad para poder entenderla, conducirse en ella, sobrevivir y poder vivir con los demás seres humanos al compartir

con ellos los significados anteriores. La cultura provee de significados que hacen previsibles las cosas gracias a ese ordenamiento del mundo y de la vida social que realiza.

La cultura, entendida como el peculiar modo de vida humana que cada grupo social se da, incluye el modo de entender el mundo, las formas de organización social dentro de las cuales todo grupo humano vive y sus relaciones con lo sobrenatural. Todo ello se organiza en un sistema de significados que se hereda de generaciones anteriores, se transforma por parte de la generación presente y se transmite como herencia que desborda el tiempo de los individuos y sobrevive en la continuidad física y mental del grupo social. Heredamos significados, nos hacemos hombres incorporándolos a nuestros esquemas mentales, y hacemos de la vida social un mundo de relaciones interpersonales gracias a esos significados compartidos.

La cultura es un patrón de significados transmitido históricamente, incorporado en símbolos; un sistema de concepciones heredadas y expresadas en formas simbólicas por medio de las cuales los hombres comunican, perpetúan y desarrollan su conocimiento y sus actividades en relación con la vida. La cultura es la principal herramienta humana.

Silíceo, Casares y González (1999) señalan:

Los valores son aquellas concepciones prácticas (y normativas) heredadas o, si es el caso, innovadas por las generaciones presentes, en las cuales la sabiduría colectiva descubre que se juegan los aspectos más fundamentales de su sobre vivencia física y su desarrollo humano, de su seguridad presente y de su voluntad de trascender al tiempo mediante sus sucesores (p. 50).

En este sentido, la cultura es un valor pero no todo en la cultura forma parte de su escala de valores. Los valores solo identifican y reproducen

actitudes y concepciones que se encuentran en los cimientos mismos de la dinámica cultural y de la vida social.

Los valores que el grupo inculca y espera que vivan los individuos, expresan la identidad o peculiar forma de ser del grupo. En los grupos “naturales” (como una familia, una tribu, un municipio o una nación) esos valores se transmiten por educación, es decir, mediante el proceso educativo en el que un individuo asimila su cultura desde niño: respeto a las tradiciones, veracidad, respeto a la palabra dada, cumplimiento de compromisos contraídos, cumplimiento de las funciones recibidas, entre otros.

Los valores expresan como debe ser la vida presente pero también indican la dirección en que se quisiera construir el futuro o la utopía: La utopía es lo que todavía no se ha alcanzado y a lo que se aspira en un futuro deseable y posible; es decir, el modo ideal de realización en grupo.

Según Bastidas (1999), en su estudio confirma que los valores más profundos se adquieren durante los primeros años de edad, es decir, cuando la cultura nacional empieza a programar la mente de cada persona, luego al pasar el tiempo y los niños se hacen adultos y se incorporan al trabajo y a las organizaciones ya muchos valores para ese entonces han sido establecidos en sus vidas, porque la cultura nacional ha sido más profunda que la organizacional.

Sigue acotando la autora que la formación de la cultura tributaria debe iniciarse a muy temprana edad en el individuo para que éste adquiera la conciencia o convicción de cumplir con sus obligaciones tributarias, pero lo que realmente tendrá una influencia de importancia, será lograr que esta cultura individual llevará al contribuyente a una dimensión personal de su obligación, pero la cultura colectiva excede a ésta, por cuanto los individuos como grupo social no emiten un juicio interno de su propia conducta, sino

que juzgan la de sus integrantes, al sentirse unidos con sus valores, principios y conductas en el cumplimiento de una obligación social.

Continúa diciendo la autora que la existencia de una cultura tributaria facilita el cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes y por ello es necesario su formación y desarrollo en el ámbito nacional y organizacional, pero dejando claro que no es suficiente por sí sola para lograr la misión, políticas y objetivos del SENIAT, pero que si constituye un factor de alto valor para lograr de manera voluntaria el aporte de los ciudadanos a los ingresos ordinarios por concepto de tributos.

La instrucción tributaria para los contribuyentes del futuro, fortalece la formación de una cultura tributaria en Venezuela, porque enseñar sobre la cultura tributaria es muy complejo, más no un imposible, si la misma se aplica desde los primeros niveles de la educación, pero debe existir un comienzo en el nivel de educación básica, luego el medio diversificado y el superior, todo esto sería a largo plazo.

Según López (1997), los valores éticos que sustenta una sociedad es parte de su cultura, resulta igualmente cierto que una sólida cultura impositiva presupone una conciencia tributaria de cierta solidez por parte de los contribuyentes. Es muy probable que todos anticipáramos una respuesta negativa al preguntarnos si existe un compromiso ético individual respecto al pago de los impuestos, si es posible presumir una conciencia tributaria profunda.

Según Zea (1998), la manera de transmitir cultura es a través de la historia, rituales, símbolos, lenguaje y educación. Esto revela que si se quiere lograr una mayor cultura tributaria en nuestra sociedad, se tiene que fomentar el conocimiento de las teorías generales del tributo, para así contar con ciudadanos más comprometidos con la nación y sus deberes constitucionales de contribuir con la carga pública.

La misma autora considera que la educación es un proceso de transmisión en la comunidad o grupo social, de su bagaje cultural, con el fin de asegurar su propia existencia y su continuo desarrollo. Es el conjunto de reglas, costumbres o modales que rigen la sociedad, que es una actividad intencionada, que tiene unos fines, aunque cada padre y educador posee una idea distinta de ¿Cuál debe ser su finalidad?. En la educación, la comprensión de los problemas humanos y del conocimiento de la situación social, depende del éxito de la tarea. Tanto que el mejor sistema de enseñanza moral es el que suscita ideales y crea nuevas realidades, la transformación de sus linderos si queda todavía un campo grande, una zona extensa para realizar su misión.

Derecho Tributario

Según Giannini (1957), el derecho tributario “es aquella suma del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones Jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos” (p. 7). Por su parte, Giuliani (1993), señala que:

El derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, y sus diversas manifestaciones, como actividad del Estado, en las relaciones que este con los particulares y en las que suscitan entre estos últimos (p. 23).

Estos aspectos son corroborados por Villegas (2002), quien agrega que es:

El conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos. Rama del Derecho Público Interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los Órganos encargados de la Recaudación y Aplicación de impuestos, presupuesto, crédito

público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el Patrimonio del Estado y su utilización (p. 151).

De acuerdo a estas definiciones se acota que el derecho tributario viene a ser el conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos. El derecho Administrativo conforma una rama de él, por lo tanto, estudia todo lo relativo a los tributos y, como consecuencia de ello las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes.

De igual manera, la relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

Asimismo, se presenta la obligación tributaria, la cual es el deber de cumplir la prestación, constituye la parte esencial de la Relación Jurídica-tributaria. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en su Artículo 133 y siguientes; refiere que: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Ante esto, San Miguel (2006), señala que el deber de contribuir con los gastos públicos, alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando las personas se encuentran definidas por la ley, están obligados a contribuir, deben hacerlo independientemente de su condición social, raza, sexo, nacionalidad o cualquier otra particularidad que posean, esto significa que no pueden ser eximidas por principios personales, y que el gravamen o tributo se debe quedar sujeto a la obligación del tributo.

Principios Constitucionales que Rigen la Tributación

Todo sistema tributario consagrado en una ley fundamental debe estar orientado por principios constitucionales cuyo propósito es asegurar su vigencia y evitar reformas motivadas en intereses puramente fiscales.

Con fundamento en lo anterior, se hace un breve señalamiento de los principios (derechos y garantías) constitucionales que amparan a los sujetos que conforman la relación jurídica tributaria.

Principio de Legalidad

En Venezuela, desde la Constitución de 1811, la reserva legal tributaria ha sido constituida como un principio fundamental de nuestro sistema jurídico. El principio de la reserva legal tributaria es reiterado por las constituciones venezolanas de 1819, 1821, 1858, 1909, 1931, 1901, 1945. Las Constituciones de 1947, 1953 y 1961, legalizan el principio de manera más acabada, siendo los antecedentes directos de la norma actual.

El principio de la reserva legal tributaria es una apertura primordial del Estado de Derecho, tiene su origen primigenio en el principio de la legalidad general. En Venezuela el principio de la legalidad general es expresado por el artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999), de acuerdo con el cual: "Esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos del Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen" Por su parte, el artículo 317 de la Constitución establece el principio de la reserva legal tributaria al disponer que no puedan cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.

Para Fraga (2006), el principio de reserva legalidad tributaria, está previsto en el artículo 317 de la Constitución, en concordancia con el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, según el cual solo a las leyes corresponde

regular, con sujeción a las normas generales de dicho Código, las siguientes materias: 1.) Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.

Principio de la Generalidad

Este principio está previsto en el artículo 133 de la CRBV (1999) del texto fundamental, es del tenor siguiente: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

El principio de la generalidad, como otros tantos inscritos en las constituciones políticas contemporáneas, impone una obligación jurídica general a todos los habitantes del país, a concurrir con el levantamiento de las cargas públicas, no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva, ya que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria.

Este principio lo que prohíbe es la existencia de privilegios fiscales, porque en sentido técnico estricto el tema se refiere más específicamente a las directrices que el legislador ordinario ha de seguir para la selección de los hechos imponibles, en acatamiento al principio de la capacidad contributiva.

Desde la Constitución francesa del 3 de septiembre de 1791 y con fundamento en el pliego de demandas de las distintas comunas (Cahiers de Doleances) se tiene establecido que “todas las contribuciones serán repartidas por igual entre todos los ciudadanos en proporción a sus facultades”. Lo que predica la generalidad es que nadie puede excusarse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y al amparo de privilegios que no se originan en el fundamento de la capacidad contributiva, sino en

ventajas injustificadas que atentan contra el principio de igualdad, pues en virtud de este último todo aquel que tiene la posibilidad de contribuir debe hacerlo, para que la carga de los gastos públicos pueda distribuirse equitativamente entre todos los que pueden soportarla.

De acuerdo a lo anterior, Fraga (2006), señala en relación a lo planteado en la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 21 de noviembre del 2000 que:

El principio de generalidad involucra la nación de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establezcan el deber de contribuir según la ley, éste debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura (s/p).

Por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc.

Principio de Capacidad Contributiva

Desde la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano se ha reconocido que si bien es indispensable una contribución común para atender los gastos del Estado, ésta debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos. En el ordenamiento jurídico el artículo 316, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) señala que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del o la contribuyente. Esta norma, que no tiene mayores diferencias con su equivalente en la Constitución de 1961, coloca a la Carta Fundamental dentro del grupo de Constituciones Latinoamericanas que elevan a rango constitucional el principio de la capacidad contributiva, existe una coincidencia casi universal en cuanto a que la carga impositiva debe recaer sobre cada quien de acuerdo con su capacidad. La capacidad

económica es un concepto jurídico indeterminado que utiliza el constituyente para referirse al hecho de las personas al pagar tributos.

Así lo ha reconocido la Jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 06.12.05, al señalar que la capacidad contributiva 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, y que siendo una sola, única e indivisible, debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal.

Este principio es el soporte al sistema tributario, no sólo por ser satisfecho por un tributo en particular, sino por toda la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y estructura con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que le corresponda.

Principio de Igualdad

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999), en el artículo 21 señala:

Todas las personas son iguales ante la ley; y como consecuencias; no se consentirán aislamientos fundadas por la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por efecto anular o perjudicar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona. La ley responderá por las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a la protección de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o sensibles; el Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las situaciones antes especificadas, se encuentren en circunstancias de debilidad y manifiesta y condenará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan (p.5).

La conexión entre el principio de justicia tributaria y el de capacidad contributiva es indiscutible, porque determinar cuál es la medida justa en la cual cada quien debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, requiere precisar cuál es la capacidad económica del sujeto pasivo de la imposición. Brewer-Carías (1994), señala que "...para ser injusta, la tributación debe adaptarse a la capacidad económica de cada contribuyente" (p. 2).

Dado que la constitución ordena que el sistema procure la distribución justa de esas cargas, es claro que se trata de un principio que informa, fundamentalmente, la creación de las normas tributarias. La Constitución impone al legislador que atienda a los principios de progresividad y capacidad contributiva, como mecanismos fundamentales para modular la carga tributaria. El principio de igualdad en el ámbito tributario privilegia la imposición directa, personal y progresiva que es la más cercana al principio de capacidad contributiva.

Para, San Miguel (2006), este principio de Igualdad lo deduce, en que todos los ciudadanos son iguales ante la ley desde el punto de vista tributario, se interpreta como que los tributos se aplican por igual a todos los ciudadanos o bienes ubicados dentro de la potestad tributaria del estado, y referido especialmente al monto o capital a pagar, es decir, el quantum del tributo.

Principio de la No Confiscatoriedad

Para 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. No cabe la menor duda que la confiscación, junto con las penas corporales, es una de las formas más graves en las que el Estado puede incidir en la esfera jurídico-subjetiva de los ciudadanos.

Sin embargo, la confiscación no sólo tiene cabida en el derecho penal, también en el derecho civil y en el derecho internacional público. En definitiva, la confiscación puede ser concebida como uno de los medios más graves de los cuales el Estado limita el derecho de propiedad, pues, como es sabido, en nuestro ordenamiento jurídico el derecho de propiedad no es absoluto; enfrenta varios límites establecidos en el propio texto constitucional.

En materia tributaria la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios, no puede justificarse sólo en la privación de la propiedad, pues justamente esta privación es parte de la esencia misma del deber de contribuir y del correlativo poder tributario del Estado. El ejercicio del poder tributario conforme a la Constitución y a la ley, no supone en ningún caso una violación del derecho a la propiedad, pues entra dentro de las contribuciones a las cuales el mismo se halla sometido por mandato de la propia Carta Fundamental (artículo 115). Como dice Spisso (2000), el derecho de propiedad no ampara a nadie para no contribuir en la proporción que constitucionalmente le corresponda.

Es necesario acotar que hasta la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999, no existía en nuestro ordenamiento jurídico una norma constitucional que, de manera expresa, consagra la prohibición de los efectos confiscatorios de los tributos. Sin embargo, la mejor doctrina encontraba reflejada esta prohibición en la interpretación concordada de otras normas, específicamente la que reconocía el derecho de propiedad, la que prohibía las confiscaciones en general y la que consagraba los principios de capacidad contributiva y justicia tributaria.

Así, la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria se halla íntimamente ligada al principio de la justicia tributaria. Repugna todo ideal de justicia (en su sentido técnico-tributario) el que los contribuyentes deban

tolerar de un poder tributario que paulatinamente merma su riqueza hasta hacerla sucumbir.

Principio de Justicia Tributaria

Para Fraga (2006), la justicia tributaria es dar a cada quien lo que se merece. Trasladando este concepto al Derecho Tributario tenemos que la justicia significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, según sus posibilidades. Este principio tiene carácter de Derecho Humano, pues el artículo XIII de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, emitida en París el 26 de agosto de 1789 (Jellinek, 2000), expresa: "Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los demás gastos del gobierno, una contribución común, ésta debe ser distribuida entre los miembros de la comunidad, de acuerdo con sus facultades" (p. 83).

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 316 de la Constitución de 1999, señala que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas. Este principio también denominado de equidad, fija un preciso límite al poder tributario, más allá del cual el mismo resulta inequitativo o injusto. La Constitución impone al legislador que atienda a los principios de progresividad y capacidad contributiva, como mecanismos fundamentales para armonizar la carga tributaria.

La propia Constitución señala el objetivo al cual se dirige en última instancia el sistema tributario, al establecer en su artículo 316 que éste se debe preservar la economía nacional y elevar el nivel de vida del pueblo. La protección de la economía nacional en el marco del sistema tributario no puede reconducirse simplemente al plano de los tributos con fines extra fiscales que crean barreras a los productos extranjeros, porque esto es solo una pequeña parte del objetivo. En cuanto al propósito de elevar el nivel de vida del pueblo, este se explica por sí solo.

La creación y la recaudación de los tributos no son fines en sí mismos; se trata por el contrario de instrumentos propios del sistema financiero, que persiguen la obtención de recursos para sufragar el gasto público y este, a su vez, debe destinarse al bienestar colectivo. Todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Principio de la Recaudación Eficiente

Según Fraga (2006), la Constitución de 1999 incorpora un novedoso principio que orienta el sistema tributario venezolano. De acuerdo al artículo 316 in fine, de la Constitución, el sistema tributario se sustenta en un sistema eficiente para la recaudación, este principio puede conducir a algunos a pensar que el sistema tributario descansa en un postulado de acuerdo con el cual la Administración Tributaria debe recaudar tributos a como dé lugar. Sin embargo, conviene recordar aquí el sistema tributario eficiente no debe aspirar sino a recaudar exactamente lo que según la ley debe pagar los contribuyentes ni más ni menos.

Para alcanzar un sistema eficaz y eficiente para el momento de la recaudación, la Constitución postula como principio rector de la tributación de Venezuela, siendo este obligatorio, desarrollando el valor tributario sobre la base cierta, reconociendo la participación activa del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente y así brindar todas las facilidades y garantías necesarias que lo estimulen a evitar conflictos ulteriores, sobre la cuantía de la cuota tributaria liquidada, que retardaran innecesariamente la recaudación.

Por otra parte, cuando ya existe un conflicto entre la Administración y un contribuyente y ante el riesgo de que la recaudación se difiera por años, es necesario abrir espacios francos a los mecanismos alternativos de

resolución de conflictos. En esta misma línea y para cumplir con el mandato constitucional, debería el legislador crear espacios para la celebración de convenios tributarios, en los cuales se module el ejercicio de la potestad tributaria, haciendo de bases de imposición acordadas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes organizados, pertenecientes a diversos sectores de la economía. Buena parte de estas infracciones se cometen con culpa leve o levísima, derivada de negligencia o impericia, rara vez el origen es el dolo.

Distribución, competencia tributaria

Asimismo, Andará (2010), instruye, enseñándonos de manera más concreta, acerca de las competencias tributarias en la República Bolivariana de Venezuela. Plantea siete tipos de competencias tributarias para explicar el ejercicio del poder tributario que conforma el Estado Venezolano. La sistematización de las diversas competencias atribuidas a los entes político-territorial constituye un aspecto fundamental para la comprensión del sistema tributario venezolano, para alcanzar dicho fin y atendiendo a la naturaleza de las funciones desarrolladas por los organismos públicos, las competencias tributarias pueden clasificarse en: normativas, administrativas, sobre los rendimientos, jurisdiccionales, del Poder Ciudadano, del Poder Electoral y de Colaboración. Se le atribuye competencias sobre determinados ramos tributarios a través del texto constitucional y demás instrumentos legales.

La República Bolivariana de Venezuela es un Estado Federal descentralizado, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad, y la distribución del Poder Público entre: el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional, en forma vertical y asimismo distribuyéndolo en forma horizontal al Estado venezolano en Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial, Poder Ciudadano y Poder Electoral. En consecuencias, tanto la República

como los Estados y los Municipios poseen potestad tributaria originaria y la misma debe ser ejercida dentro de los límites formales derivados del principio de legalidad tributaria.

La competencia tributaria comprende todo un proceso formativo, es la determinación o liquidación de una obligación tributaria, hasta la extinción de la misma y solo pueden ser ejercidas por los funcionarios competentes con facultad para conocer de la materia o asuntos que son propios y el derecho que en consecuencia tiene para actuar al respecto. La competencia tributaria se aplica mediante actos concretos, las normas generales, legales o reglamentarias, para la exigencia individualizada de los tributos.

La Relación Jurídica Tributaria

La relación jurídica tributaria es una obligación de dar (pagar el tributo) y de hacer (declarar una renta o impuesto), y basada en el poder de imposición del Estado. Toda obligación jurídica nace de una relación jurídica, sea esta contractual o extracontractual. Según Berleri (1964), la relación jurídica tributaria es la naturaleza del hecho jurídico del que nace la obligación de pagar el impuesto, "...hecho que consiste, para los impuestos directos en la simple existencia del contribuyente o en la posición de un determinado bien, y para los impuestos indirectos en un hecho eventual del contribuyente o en una actividad del mismo" (p. 390).

De igual manera, Giannini (1957), define la obligación tributaria como:

El deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídica y el fin último al cual tiende la institución del tributo. 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 en vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales (p. 126).

Así, Villegas (2002), sostiene que es un vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago.

De la misma manera, para Jarach (2001) la relación tributaria principal, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar). "Pero se excluyen de las mismas las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administradores hacia la administración, como también las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria o penal tributaria" (p. 369).

Concluye Giuliani (1993), señalando, que la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra.

Caracteres de la Relación Jurídica

Es un vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo. Es de derecho público. No es un derecho real, ya que no priva la autonomía de la voluntad del individuo sobre el interés imperativo del Estado. El derecho público es irrenunciable, ya que el fin perseguido es el interés de Estado.

Es una obligación de dar (sumas de dinero o cosas), consiste en la entrega de una cosa a otra o la transmisión de un derecho. Tiene su fuente en la ley. La ley es un acto emanado del poder legislativo, sin ella no puede existir actividad financiera. Nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la ley, ya sea, al describir situaciones o hechos ajenos a toda actividad o gasto estatal, consistir en una actividad administrativa o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado.

Tributos

Igualmente, Sainz de Bufanda, citado por Villegas (2002), define el Tributo como:

Toda prestación patrimonial obligatoria-habitualmente pecuniaria-establecida en la ley, a cargo de personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados. (p. 22).

Acotando lo anterior, Villegas (2002), señala que los tributos son “las prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (p.67). Generalmente se trata de prestaciones dinerarias.

De igual manera, Villegas (2002), presenta una clasificación jurídica de los tributos, en:

- a. Impuestos
- b. Tasas
- c. Contribuciones Especiales.

Impuesto

Según, Villegas (2002), lo define como los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos y hechos de naturaleza jurídica o económica que pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio(p. 158).

En contraste con el autor anterior, Jarach (2001), lo define como “el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva” (p. 255).

Asimismo, el Modelo De Código Tributario para América Latina señala que el impuesto es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador, una actividad independiente de toda actividad relativa al contribuyente. (Art. 15).

Para Giuliani (1993), los impuestos son prestaciones en dinero u en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible. (p. 291)

Características del Impuesto

La administración tributaria plantea un sistema tributario que se encargue de regular y fiscalizar en determinado territorio los distintos tributos que se aplican, para así poder garantizar la satisfacción de las necesidades de una colectividad. Para Villegas (2002), “el sistema tributario está constituido por el conjuntos de tributos vigentes en un país en determinada época...” (p.513), el autor hace referencia en este tema a las siguientes limitaciones en cuanto al sistema tributario.

Limitación espacial; el sistema tributario debe estudiarse en relación a un país 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 de distribución de ingresos, de su sistema económico, entre otros.

Limitación temporal; debe limitarse el estudio de un sistema tributario a una época circunscrita. La evolución social y económica general necesita la adecuación de las normas legales. Se dice con razón que el derecho debe

seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano. En alto grado, las normas tributarias se distinguen por su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad. Es necesario, por lo tanto, dar estudios relativos al sistema tributario un contenido temporal completo.

Importancia del estudio; según el principio de legalidad que rige en los estados de derecho, el tributo solo surge de la ley, desprendiéndose de ello que en esos países el sistema tributario es siempre un ordenamiento legal vigente. De ahí la gran importancia que tiene el estudio del sistema tributario, o sea, el derecho tributario.

Es por ello que se estudia específicamente la parte espacial, es decir, la consideración de los tributos en particular, es necesario conocer los lineamientos generales del sistema tributario, entonces es necesario examinar cuales son los problemas que derivan de la tributación considerada como un todo. Un buen sistema tributario debe poseer, equidad vertical y horizontal es decir, debe distribuir los costos entre la sociedad, o sea, entre personas del mismo grupo e igual condiciones y así promoverse al crecimiento económico, a la estabilidad y a la eficiencia del mismo, en un estado y/o Municipio.

Según Ruiz (1998): “una gestión tributaria eficiente se caracteriza por que es ejecutada por una Administración permanente que tiene por objeto: obtener una recaudación en forma correcta, voluntaria, oportuna y al mejor costo, que facilite la inversión y la gestión privada” (p. 4). De tal señalamiento podemos comentar que, a medida de que la gestión tributaria del Municipio sea eficiente y eficaz, en esa misma medida se podrá recaudar el monto adecuado de las ingresos tributarios al menor costo posible a través de una estructura impositiva flexible, ofreciéndole a la comunidad un alto grado de confianza pública en la integridad, eficiencia e imparcialidad de las autoridades de la Administración tributaria y el continuo mejoramiento de los servicios públicos.

En tal sentido, señala Ruiz (1998), que la administración tributaria local debe instrumentar una serie de medidas que le permitan obtener una gestión tributaria eficiente.

Entre las medidas que deben instrumentarse para obtener una mejor gestión tributaria podemos mencionar:

- Políticas de reducción de la Evasión Fiscal.
- Formación y Capacitación del Recurso Humano.
- El establecimiento de sistemas mecanizados de gestión tributaria.
- Diseñar planes de Fiscalización.
- Privatizar la recaudación de los Tributos.
- Actualizar las Ordenanzas en materia tributaria.

Además de las medidas anteriores, existen ciertas características que describen los impuestos, entre las cuales se citan:

- Una prestación obligatoria.
 - Un ente acreedor o sujeto activo.
 - Una potestad tributaria.
- Una capacidad económica.
- Un principio legal.
- La obtención de recursos.
- Un principio de generalidad.
- Una situación de hecho o supuestos de hechos.

Tasas

Según Villegas (2002), las tasas son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad.

El Modelo de Código Tributario para América Latina acepta que la tasa pueda surgir tanto de la prestación efectiva como de la potencial del servicio (art. 16).

Retomando a Jarach (2001), la define como un “tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. Es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo; no tiene, pues, el carácter de precio” (p. 234).

Contribuciones

Contribuciones especiales y contribuciones de mejoras, son llamadas y reconocidas por la doctrina y por algunos autores

De acuerdo al Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales (Ossorio, 2004), son: “Aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente y pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago (contribuyentes) la carga de los gastos públicos” (p. 6).

Para Villegas (2002), las contraprestaciones especiales son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales.

Determinación de la Cuota Tributaria (Impuesto)

De cada una de las operaciones gravadas se determinara aplicando en cada caso la alícuota del impuesto, sobre la correspondiente base imponible. A los efectos del cálculo del impuesto para cada periodo de imposición, dicha

obligación se denominara debito fiscal. El receptor o beneficiario del bien o servicio prestado, está obligado a soportarlo. El débito fiscal así facturado constituirá un crédito fiscal para el adquiriente de los bienes o receptor de los servicios, y serán aprovechables solamente cuando ellos sean contribuyentes ordinarios.

Municipio

Para Acosta (2007) “el municipio es una comunidad de personas, preferentemente de familia, situadas en un mismo territorio para la satisfacción de las necesidades originadas por las relaciones de vecindad” (p. 46). En el plano jurídico venezolano el municipio se fundamenta en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual lo ubica en el artículo 168, donde establece que:

Los Municipios constituyen la unidad política primaria y autónoma dentro de la organización nacional...”, de allí pues, surge esa característica, atribuible a los municipios referida a la potestad tributaria, específicamente, la autonomía. Dicha autonomía, según Ruiz “la facultad y aptitud que tiene toda persona jurídica o ente público territorial para administrarse y gobernarse a sí mismo dentro de su competencia y cumpliendo fines públicos específicos haciendo uso para ello de normas y órganos de gobierno propios.

El término de autonomía también es expreso en el artículo 3° de la Ley Orgánica de Régimen Municipal (2010) y en efecto, aun cuando el Municipio, es el ente más pequeño territorialmente hablando, el mismo; constituye el estrato más importante de la división político-territorial, dotado de autonomía, personalidad jurídica y poseedor de competencias propias y fuentes generadoras de recursos para el financiamiento de la organización y mantenimiento de los servicios públicos destinados a la satisfacción de las necesidades y aspiraciones del colectivo municipal.

La Autonomía del Municipio

Es una disposición constitucional, contenida en el artículo 168 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), donde se define como la unidad política primaria de la organización nacional, que goza de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de la constitución y de la ley. La autonomía significa independencia de los otros poderes públicos, tanto política, normativa y administrativa otorgando privilegios de nombrar sus propias autoridades, la libre gestión en materia de su competencia y la creación, recaudación e inversión de sus propios ingresos.

Cabe destacar el grado de importancia del Municipio, por cuanto es en los niveles del gobierno local, donde mejor se perciben las necesidades y problemas de sus habitantes y por ende, es de allí, donde con mayor eficiencia se pueden desarrollar las acciones tendientes a resolver los problemas de quienes lo habitan utilizando los recursos económicos del mismo de la mejor manera posible.

Siguiendo este mismo orden de ideas, es el poder constituyente quien le otorga a los gobiernos municipales su propia esfera de acción, pudiendo obtener recursos económicos, entre otros, a través de “la creación, recaudación e inversión de sus ingresos”, expreso en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en su artículo 168. Tal enunciado establece los límites y alcance de la competencia municipal del gobierno local y la administración de los intereses peculiares de la entidad, particularmente cuando tenga relación con sus bienes e ingresos y con las materias propias de la vida local.

La Autonomía Tributaria

Le permite al Municipio crear, modificar o suprimir los tributos que le corresponden por disposición constitucional o que les sea asignado por la ley

nacional o estatal mediante ordenanzas. Asimismo, los municipios podrán establecer los supuestos de exoneraciones o rebajas de tributos. Sin embargo, está sujeta a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en los artículos 180, 316 y 317.

En tal sentido, al Municipio se le ha otorgado competencia tributaria atribuida por la Constitución y las Leyes como una garantía del ejercicio de una verdadera Autonomía Municipal. Asimismo, cuando se refiere a modernizar la gestión tributaria municipal, se establece que hay que garantizar la suficiencia financiera para hacer efectiva la autonomía municipal, lo cual se puede conseguir, no demandando una participación solidaria de los tributos del Estado, sino también optimizando la gestión de los ingresos municipales procedentes de los tributos propios.

Cabe destacar que tal modernización conlleva a mejorar el grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, el cual, por lo general, exige más facilidad, agilidad administrativa y mayor proximidad de la Administración al mismo. De allí se desprende que la simplificación de los tributos y sus modos recaudación, la mejora en las relaciones del contribuyente con la Administración; así como, la implantación de puntos de atención al usuario, y el uso de una tecnología más innovadora, son actuaciones necesarias para el logro de una gestión tributaria eficaz y moderna.

Según Ruiz (1998), “una gestión tributaria eficiente se caracteriza por que es ejecutada por una Administración permanente que tiene por objeto: obtener una recaudación en forma correcta, voluntaria, oportuna y al mejor costo, que facilite la inversión y la gestión privada” (p. 756).

De tal señalamiento, se puede comentar que a medida que la gestión tributaria del Municipio sea eficiente y eficaz, en esa misma medida se podrá recaudar el monto adecuado de los ingresos tributarios al menor costo posible a través de una estructura impositiva flexible, ofreciéndole a la

comunidad un alto grado de confianza pública en la integridad, eficiencia e imparcialidad de las autoridades de la Administración tributaria y el continuo mejoramiento de los servicios públicos.

En tal sentido, Ruiz (1998), señala que la administración tributaria local debe instrumentar una serie de medidas que le permitan obtener una gestión tributaria eficiente.

Entre las medidas que deben instrumentarse para obtener una mejor gestión tributaria podemos mencionar:

- Políticas de reducción de la Evasión Fiscal.
- Formación y Capacitación del Recurso Humano.
- El establecimiento de sistemas mecanizados de gestión tributaria.
- Diseñar planes de Fiscalización.
- Privatizar la recaudación de los Tributos.
- Actualizar las Ordenanzas en materia tributaria.

Características de los Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta

El Estado tiene un deber social por cumplir en relación con las personas que habitan en su territorio lo cual vincula a este, necesariamente con la satisfacción de las necesidades de los mismos; pero que a la vez por disposición con rango Constitucional y legal le faculta para el ejercicio de un sin número de atribuciones, facultades y competencias con el objeto de requerir de esas mismas personas, su contribución, lo cual le permitiría el cumplimiento de su misión social, y con ello la satisfacción de sus necesidades fundamentales las cuales son necesarias para la existencia, permanencia en el tiempo.

Dentro de esta concepción basada en la convivencia en comunidad, señala Sainz (1993), no solo es posible su desarrollo y convivencia sino también la formación de sistemas tributarios eficientes y enmarcados en

verdaderos controles, redundando con ello beneficioso para todos los miembros de dicha sociedad, en aspectos como la salud, vivienda, educación. El conjunto de obligaciones recíprocas existentes entre Estado y ciudadanos, señala Tiedemann (2002), que son la consecuencia lógica de la aplicación del principio de convivencia en una comunidad jurídicamente organizada; en la cual corresponde a los ciudadanos brindar su concurso, expresado en el pago de los tributos en sus distintas manifestaciones para la satisfacción de las necesidades comunes (educativas, laborales, de salud, de vivienda).

En este contexto, el Estado debe desarrollar un conjunto de operaciones que la mayoría de los economistas, según Valdes (1998), han denominado: "La Actividad Financiera del Estado", la cual consiste en el conjunto de ingresos y egresos de dinero que se producen desde las arcas de la administración tributaria nacional. Los ingresos constituyen el capital del Estado destinado al gasto público, los cuales provienen de las transferencias monetarias efectuadas por los contribuyentes de manera voluntaria o coactiva a favor del Estado en las arcas públicas, y los egresos constituyen, las salidas de dinero de dichas arcas, las cuales vienen a constituir el gasto público destinado al cumplimiento de la función social de los tributos.

Acerca de la obligación tributaria, Villegas (2002), define la obligación tributaria otorgándole la calificación de relación jurídico tributaria principal y definiéndola como: "El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, obligado a la prestación". (p. 49). Manifiesta además, que si la vinculación entre sujetos plurales significa la facultad concedida a uno de ellos, para exigir determinado comportamiento de la otra, tal vinculación (necesariamente normada) es una relación jurídica.

Por ende, Jarach (2001), describe que la determinación de la obligación tributaria tiene los siguientes efectos:

1. El efecto declarativo, la deuda impositiva nace al producirse la circunstancia de hecho que de acuerdo a la ley da lugar al impuesto. El Modelo del Código Tributario de la Organización de Estados Americanos (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015), en su artículo 37, establece: “la obligación tributaria nace al realizarse el hecho generador.” Así, la doctrina alemana, se manifiesta a favor del efecto declarativo del acto de determinación en el cual la deuda impositiva nace al producirse las circunstancias de hecho que, según la ley, da lugar al impuesto.

2. Efecto y Constitutivo, que no basta que se cumpla la circunstancia de hecho previsto por la ley como determinantes del tributo, sino que es necesario un acto expreso de la administración estableciendo la existencia de la obligación y precisando su monto, esto es, fijando el *andebeatur* y el *quantum debeatur*. Ahora bien, de acuerdo con la doctrina, González (1976), ha definido al sujeto pasivo de la obligación tributaria como “el elemento personal sometido a la potestad de imperio del sujeto activo, fijado por el legislador para ser parte de una relación jurídica tributaria que puede generar a su cargo prestaciones formales y materiales” (p.29), aunque de manera más general Pugliese (1976), afirma que se trata de aquél que “jurídicamente debe pagar la deuda tributaria” (p.170).

Ahora bien, en Venezuela su definición se encuentra consagrada en el Código Orgánico Tributario (COT, 2001), cuyo artículo 19 señala “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.” y se corresponde a aquella acepción acogida en Latinoamérica “sujetos pasivos y responsables de la obligación tributaria”, donde, como bien menciona Plazas (1998), “el protagonista fundamental de los tributos es el contribuyente y, con él, el conjunto de sujetos que el legislador vincula a su lado o en su lugar para la seguridad del recaudo” (p.556), representando por un lado al titular del hecho generador (que es el importador, vendedor del bien o prestador de servicio) y

otro el destinatario económico del tributo (que es el comprador del bien o usuario del servicio, como consumidor final).

Como se ha mencionado en Venezuela el IVA se causa por la importación y venta de bienes muebles corporales, así como por la prestación de servicios en su territorio. Si bien el sujeto pasivo y principal obligado del pago del IVA es el importador y/o vendedor de los bienes o el prestador de los servicios que generan dicho impuesto, por disposición expresa de la Ley que regula el IVA este sujeto tiene la facultad de trasladarlo al adquirente de sus bienes y servicios, quien estaría en la obligación de soportarlo y quien a su vez lo recuperaría al efectuar la venta de sus propios bienes o servicios, o por su incorporación al costo de los mismos en el caso de operaciones exentas, no obstante, las distorsiones que ocasionan el régimen de retenciones de IVA.

En ese sentido, solamente en aquellos casos que se presenten los supuestos considerados como hechos imponible por la Ley en cuestión (estos son la importación y venta de bienes muebles corporales, y por la prestación de servicios) es que se causa y se deberá cobrar el IVA y los obligados principales son todas aquellas personas naturales o jurídicas en las cuales se verifican los mencionados hechos imponibles.

Agente de Retención y Agente de Percepción

Ambos agentes son sujetos pasivos de la relación tributaria principal por deuda ajena. Villegas (2002) establece una clara conceptualización y diferenciación entre ambos con las siguientes palabras:

El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en

concepto de tributo. El agente de percepción sin embargo, es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. En las hipótesis más habituales, el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le transfiere o suministra un bien (p. 227).

En Venezuela se encuentran vigentes ambas figuras dentro del marco de funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado. Prácticamente, el agente de percepción equivale al contribuyente ordinario y el agente de retención al contribuyente especial. Aunque en teoría es muy fácil poner en funcionamiento estas figuras, en Venezuela hemos tenido múltiples inconvenientes con los contribuyentes especiales y ordinarios por casos como la doble tributación, la imposibilidad de ejercer acciones de recuperación por exceso en pago de tributos o los problemas de liquidez que ocasionan las ventas a crédito.

www.bdigital.ula.ve
El Contribuyente

Escalante (2004), señala que de acuerdo a la definición establecida en el COT (2001), tomada del Modelo de Código Tributario para América Latina (Salcedo,2010), en su artículo 22 “Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.” y complementa el artículo 23 “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.”, lo que implica que el contribuyente debe cumplir con el pago puntual de la cuota tributaria en base al valor agregado que él ha añadido a los bienes vendidos o servicios prestados neta del IVA soportado en sus compras y, asimismo, con las obligaciones o deberes formales que se deriven de su condición.

Para Giuliani, Navarrine, y Asorey (2000), son “actos emanados de la Administración, de los particulares o ambos”, según Villegas (2002), “quien es el obligado a pagar (sujeto pasivo), el tributo al fisco (sujeto activo), a su vez Jarach (2001), “acto jurídico de la administración (sujeto activo) en el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables (sujeto pasivo) [.....]”.

En el mundo de la tributación se tiene siempre dos sujetos: el Estado u otra autoridad, que es el acreedor del tributo y el contribuyente, que es quien lo debe, así se encuentra claramente establecido en el artículo 13 del COT (2001), el cual expresa 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 (p. 2).

De esta manera se tiene una relación tributaria que es de carácter personal, y dos sujetos uno activo, constituido por el fisco (artículo 18 COT) y uno pasivo, que es el deudor del impuesto, es decir el contribuyente o representante (artículo 19 COT).

Artículo 18: es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo.

Artículo 19: es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Se debe entonces, distinguir la diferencia existente entre contribuyente definido en los artículos 22 al 24 del COT (2001), y responsables, definidos en el artículo 25 y 27, ambos son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, pero mientras los contribuyentes son los directamente obligados

por su propia situación ante el Fisco, los responsables son aquellas personas que por su situación (presidentes y administradores de compañías, tutores de menores de edad, representantes de ausentes, entre otros), tienen obligaciones que cumplir ante el Fisco en nombre de los propios contribuyentes a quienes representan.

Según el artículo 22 del COT (2001), son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. 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.

Por su lado, en el artículo 25 del COT (2001), se habla sobre los 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. En el artículo 27 del COT (2001), se habla de que son responsables directos, en calidad de agentes de retención o 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 deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. En ese sentido, puede ser contribuyente cualquier persona natural o jurídica, tanto si es capaz o incapaz. Un niño que haya heredado un dinero es un contribuyente aunque no pueda hablar aún. Su padre o tutor será quien lo represente frente a la administración.

En cuanto a las personas jurídicas, esto es, sociedades y demás entidades que pueden actuar en el mundo jurídico y comercial, tales como fundaciones, asociaciones, etc., también pueden ser contribuyentes, con todos los derechos y obligaciones. Pero el COT (2001), va más allá y no se olvida, en el numeral 3 del artículo 22, de los entes o colectividades que no tienen personalidad jurídica pero sin embargo constituyen una masa de bienes o un conjunto de actividades, que por el simple hecho de carecer de personería no deben escapar a la obligación general de pagar tributos.

Es importante distinguir entre contribuyentes y responsables. Ambos son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, pero mientras los contribuyentes son directamente obligados por su propia situación ante el Fisco, los responsables son aquellas personas que por su situación de presidentes y administradores de compañías, tutores de menores de edad, mandatarios, representantes de ausentes, síndicos, etc. tienen obligaciones que cumplir ante el Fisco en nombre de los propios contribuyentes a quienes representan.

Una vez establecida, en el código, los dos sujetos intervinientes en la tributación, se plasma el vínculo directo de obligación al pago en el artículo 23 del COT (2001): "Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas tributarias".

Esta obligación tributaria, como lo establece el artículo 13 del COT, es de carácter personal, es decir no recae sobre los bienes, sino sobre las personas: "La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales". De todas maneras esta declaración de la personalización de la obligación tributaria no es un principio absoluto, como ocurre al cobro de tributos al adquirente de un fondo de comercio o a un heredero como lo establece el artículo 24 del COT: "Los derechos y obligaciones del

contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitidos al legatario serán ejercidos por éste".

En los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas. Asimismo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) (2010), se definen a los contribuyentes, de acuerdo al grado de participación que tenga dentro del sistema del IVA, de la manera siguiente:

Contribuyentes Ordinarios

En su artículo 5 la Ley del IVA (2010), define a los contribuyentes ordinarios a los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios que realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que efectivamente realicen dichas personas y constituyen hechos impositivos de conformidad con esta Ley, por lo tanto se encuentran sometidos al cumplimiento constante de la normativa legal establecida de cálculo y pago de la respectiva cuota tributaria y de los extremos formales de facturación, control y requisitos de registros, contables, auxiliares y específicos, así como la obligación de traspasar la carga fiscal a las personas que funjan como adquirientes de bienes o receptores de servicios, que constituye el carácter principal de indirecto de la exacción en análisis.

Asimismo, para efectos de la Ley, define por industriales a los fabricantes, los productores, los ensambladores, los embotelladores y los que habitualmente realicen actividades de transformación de bienes. En este sentido, exige la norma la habitualidad en el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento del referido artículo, comprende las

operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas en forma continua, las cuales, como menciona Quintana (2000), no revisten un carácter meramente formal (establecido en los instrumentos estatutarios o de creación de las personas), “sino que abarca una concepción material, vinculada con las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas” (p.14).

Igualmente, la norma establece que las empresas de arrendamiento financiero y los bancos universales, ambos regidos por la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras (2010), serán contribuyentes ordinarios, en calidad de prestadores de servicios, por las operaciones de arrendamiento financiero o leasing, sólo sobre la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien, excluidos los intereses en ella contenidos. Y, los almacenadores generales de depósito están calificados como contribuyentes ordinarios sólo por la prestación del servicio de almacenamiento, excluida la emisión de títulos valores que se emita con la garantía de los bienes objeto del depósito.

Contribuyentes Ocasionales

Son sujetos que no califican como contribuyentes ordinarios, no obstante, de manera eventual u ocasional, pueden realizar operaciones gravadas, en cuyo caso estarán obligados a tributar como contribuyentes en esas operaciones específicas. En Venezuela estos sujetos se someterán a la obligación tributaria cuando realicen un solo hecho imponible, de forma eventual, no habitual, tal como lo expresa Escalante (2004), “en los casos de importaciones de bienes muebles corporales y estarán sometidos únicamente al pago del tributo sin que tenga que cumplir con las demás obligaciones de un contribuyente ordinario, referidas a deberes formales” (p.265).

Contribuyentes Formales

Desde agosto de 2002, con la penúltima reforma de la Ley del IVA (2010), se incluye en la legislación venezolana, la categoría de contribuyentes formales, en los términos establecidos en el artículo 8 de la Ley, la cual al parecer tiene como finalidad la de controlar las operaciones o actividades que realicen las personas naturales o jurídicas no gravadas por este tributo por estar exentas o exoneradas del IVA, en consecuencia no realizaría el pago del impuesto, pero sí el cumplimiento de los deberes formales establecidos en las normas tributarias.

Como consecuencia de que desde la referida reforma de la Ley del IVA (2010) no se ha estipulado un mínimo de ingresos para calificar de contribuyente ordinario, como lo hacía la derogada Ley del IVA (1999), en razón, según su exposición de motivos, de la supuesta incorporación de la Ley del Régimen Simplificado de Tributación para pequeños contribuyentes (SENIAT, 2002), mejor conocida como “El Monotributo” dirigido a los pequeños comerciantes, industriales y prestadores de servicios, en respuesta a esta falta y como solución temporal ante el problema que se presentaría con los pequeños comerciantes o prestadores de servicios, o aquellos que la ejercen informalmente.

En fecha 15 de noviembre de 2002, fue aprobado el Decreto de exoneración N° 2.133, donde se exoneran del pago del Impuesto al Valor Agregado (SENIAT, 2002), las ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios efectuadas por los industriales, comerciantes, prestadores de servicios y demás personas que durante el año 2001 o en el año en curso en donde se tome, hayan realizado operaciones por un monto inferior o equivalente a tres mil unidades tributarias (3.000 UT) o que hayan estimado realizarlas, para el caso de inicio de actividades, por un monto inferior o igual al señalado. Los sujetos que realicen las actividades mencionadas, se

consideran contribuyentes formales y tienen la obligación de presentar declaraciones informativas trimestrales, facturas con ciertos requisitos, llevar registros similares a los libros de compra y venta, entre otras.

Contribuyente Ordinario del IVA

A efectos del IVA se califican como contribuyentes ordinarios a todos aquellos importadores, vendedores, prestadores de servicios, y exportadores cuya actividad habitual significa la continua celebración de hechos imposables que dan nacimiento a una constante relación jurídico-tributaria. Ellos deberán entonces cumplir no sólo con el pago mensual del impuesto mediante el cálculo de la respectiva cuota tributaria, sino como se mencionara antes, con todos los requisitos contables y de facturación que implica ser un contribuyente catalogado como ordinario del IVA.

Contribuyentes Especiales

Se entiende por este tipo de contribuyentes, aquellos que la norma le da esa característica por encontrarse o acoplarse en el núcleo rector de la norma sobre el cumplimiento de deberes formales y pago de tributos, en cuanto a esta forma especial, y una vez que hayan recibido la notificación expresa que los califica como tales emanada del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

El sistema tributario venezolano, dentro de su proceso de modernización, buscó agrupar administrativamente a los grandes contribuyentes y dotar a la Administración Tributaria de una división particular que controlase únicamente a estos, cuyas características comunes requerían, según la política fiscal implementada, una más detallada supervisión de parte del fisco para una mejor recaudación del Impuesto al Valor Agregado, pues los convirtió en agentes de retención del mismo.

Los contribuyentes especiales son prácticamente un mecanismo de unificación de personas naturales y jurídicas de gran capacidad contributiva, que comportan para la administración tributaria una manera más expedita y mejor regulada de recaudar el IVA.

Es bien sabido que la figura del contribuyente como agente de retención no es nueva en la ley venezolana, sino solamente en Ley del IVA. Se nombra solamente el Impuesto al Valor Agregado, puesto que es la figura del contribuyente especial como agente de retención del IVA la materia de estudio de este trabajo.

Responsables

En la legislación venezolana la relación jurídico-tributaria del sujeto pasivo tiene dos connotaciones, por un lado el contribuyente, obligado principal del cumplimiento del pago de los tributos y de los deberes formales y por el otro a los responsables, en distintas modalidades, quienes, sin ser contribuyentes, tienen el deber legal de responder ante el Fisco por las obligaciones atribuidas a éstos y ajenas a él, convirtiéndolos, como lo señala el autor venezolano Fraga (2006), en “potenciales aliados del Fisco”, con el fin último de procurar mejorar su capacidad recaudadora en aquellas situaciones en las cuales carece de mecanismos eficaces de control fiscal de los obligados principales.

Lo que en definitiva es importante destacar, tal como menciona Sol Gil (2004), que “cuando a un responsable se le atribuye tal obligación es porque ha nacido la obligación tributaria frente a otro sujeto que califica como contribuyente” (p.127). Por su lado, el artículo 25 del Código Orgánico Tributario (2001) a los sujetos pasivos en calidad de responsables como: “Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”. Asimismo, clasifica a los responsables como

directos y solidarios, especificando a los primeros como agentes de retención y a los segundos como agentes de percepción y detalla quienes se consideran como tales.

En la Ley del IVA (2010), la responsabilidad viene dada por dos acepciones, una general y otra específica. La primera compete a:

1. Los adquirentes o compradores de bienes o servicios de parte de personas no domiciliadas en el país que en el momento de realizar estas operaciones gravadas con el impuesto fungen como responsables del mismo¹⁴ y abarca cualquier persona que tenga relación con una no domiciliada y las mismas no confirman si éstas cumplen o no los requisitos de ser contribuyentes ordinarios establecidos en el reglamento de la Ley del IVA;

2. El adquirente de bienes muebles exentos o exonerados, condicionado por la específica destinación que se le debe dar a los bienes y posteriormente, éstos sean utilizados para un fin distinto;

3. Los comisionistas e intermediarios en caso que el representado o mandante no lo haya hecho oportunamente.

La segunda concierne a los responsables directos en calidad de Agentes de Retención y Percepción, según sea especialmente designado por la Administración Tributaria. (Ley del IVA (2004), Artículos 11 y 12).

A. Agente de Retención: La clasificación de los sujetos pasivos responsables como Agentes de Retención o Percepción está establecida en el COT (2001), en su artículo 27 como las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que realicen funciones públicas o actividades privadas e intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente y luego enterarla al Fisco.

Un aspecto importante en el mecanismo de la retención, se refiere a la designación de los agente de retención. En este sentido, se asigna esta obligación a aquellos contribuyentes que garanticen de mejor manera el éxito en la implementación del mecanismo, bien por su apego a la normativa, o posibilidad de control y fiscalización, entre otras. No obstante, es entendido que por sí mismo la determinación de los agentes de retención no garantiza el éxito en el funcionamiento del mecanismo, siendo necesario la revisión y seguimiento de los mismos para establecer, si están cumpliendo apropiadamente con la importante tarea asignada.

Ahora bien, esta delimitación permite de mejor manera administrar los recursos de fiscalización y el de direccionar en virtud de la materialidad o importancia de estas actividades el esfuerzo de seguimiento y control. En la legislación vigente del IVA (2010), recientemente modificada, en su artículo 11, se establece la autorización dada a la Administración Tributaria para designar a los Agentes de Retención y dispone que: "... podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley. ...".

Este artículo se reforma para enmendar la discrepancia que existía entre la Providencia Administrativa que designa a los Agentes de Retención, la cual ordena que éstos deben retener el Impuesto sobre las operaciones gravadas con esta exacción por la compra de bienes muebles o recepción de servicios, y el artículo 17 establecía: "podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a los compradores o adquirentes de determinados bienes muebles y los receptores de ciertos servicios...".

Esta discrepancia quedó solventada con la reforma del referido artículo en agosto de 2004 y disipó las controversias que se habían generado en este

sentido, las cuales se incluyeron como alegatos en los recursos interpuestos ante las instancias judiciales, comentados en otro capítulo de este estudio. No obstante, el Reglamento General de la Ley que establece el IVA de 1999 (Publicado en la Gaceta Oficial N° 5.363 Extraordinario de fecha 10 de julio de 1999), que continúa aún vigente, en su artículo 5 establece, además de que estos agentes de retención son los compradores o adquirentes de determinados bienes muebles y a los receptores de ciertos servicios, especifica “identificándose con precisión dichos bienes y servicios”.

Asimismo, en el mencionado artículo se limita la designación de los Agentes de Retención a las personas que sean contribuyentes ordinarios del impuesto. Bajo estos extremos, desde noviembre de 1997 y con sucesivas modificaciones, existe en Venezuela una designación de agentes de retención (Providencias Administrativas N° 212 y SNAT/2001/555 Publicadas en la Gaceta Oficial N° 36.788 de fecha 16 de agosto de 1999) por medio de la cual la Administración Tributaria ordena tanto a ciertos contribuyentes como al Banco Central de Venezuela por las compras y adquisiciones de metales y piedras preciosas a realizar el 100% de retención del IVA soportado en la transacción.

Es por ello, que la figura del Agente de Retención como lo indica Plazas (1998), es comúnmente atribuible a los impuestos directos más que a los indirectos como en el caso del IVA y la divergencia que existe entre el legislador y la doctrina en cuanto a la acepción de la retención donde:

La `retención en la fuente`, en cambio, sugiere una labor encaminada a colaborar con la oportuna y eficaz recaudación de los impuestos mediante la afectación de la `fuente de imposición`, por parte de quien realiza pagos o abonos en cuenta a favor del `contribuyente`. Como tal, es una institución típica de los `impuestos personales` y `directos`, y en particular del impuesto sobre la renta, que permite que el Estado reciba, por intermedio del `agente de retención`, abonos a cuenta de lo que en definitiva constituye el impuesto por pagar. Es lo que algún sector de la

doctrina denomina `percepción del impuesto en el origen`, con la característica especial de que los `abonos en cuenta` implican reducción efectiva de la `fuente de imposición`, por el importe correspondiente a la `retención`. El `retenedor`, en ese orden de ideas, es persona distinta del `contribuyente`; no es titular del `hecho imponible` y si se vincula en una relación jurídica con el Estado es en el desarrollo del `deber de colaboración` que les incumbe a los administrados, materializado en una obligación que se estructura `al lado` y no `en lugar` de la `obligación tributaria sustancial` (p. 574)

Por lo tanto, la `retención en la fuente` en el impuesto sobre las ventas, no parece acorde con la naturaleza y la concepción que la doctrina atribuye a la institución. Si se tiene en cuenta que el impuesto sobre las ventas es `indirecto` desde la perspectiva de la incidencia impuesto indirecto se explica por los objetivos de lucha contra la evasión fiscal.

B. Contribuyentes designados como “Especiales”: Los contribuyentes calificados como especiales están conformado por aquellos sujetos con características similares que han sido expresamente calificados y notificados por la Administración Tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago oportuno de sus tributos atendiendo al nivel de ingresos brutos anuales o simplemente al monto en unidades tributarias que resulte de realizar su actividad económica cualquiera que ésta sea, según la Gerencia de Tributos Internos de la Región de su jurisdicción y por supuesto a una mayor supervisión por parte del Fisco.

Estos sujetos pueden ser o no entes públicos, empresas privadas, personas naturales o jurídicas; y, puede que sean o no contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, lo cual dependerá no de su calificación como contribuyente especial, sino del hecho de que estén o no sujetos al Impuesto y que realicen o no los hechos imposables establecidos en la Ley.

En Venezuela fueron designados por primera vez, como Agentes de Retención del IVA a los Contribuyentes Especiales y los Entes Públicos en noviembre de 2002, sin excluir las operaciones que realizan entre ellos, único por lo demás en relación a los países de la región, en que las operaciones entre contribuyentes especiales también están sujetas al mecanismo de retención. Una de las razones por la cual los Contribuyentes Especiales fueron escogidos como Agentes de Retención radica en el hecho que la Administración Tributaria ejerce sobre ellos mecanismos de fiscalización automática, lo que minimiza el riesgo de incumplimiento.

Si esta premisa se cumple, el razonamiento lógico para que se efectúen retenciones entre Contribuyentes Especiales, evidentemente se puede deducir el carácter recaudatorio de la medida y no como originalmente se plantea de control de evasión. En un alto porcentaje, las compras y las ventas de los Contribuyentes Especiales se realizan con Contribuyentes Especiales, lo cual origina que los créditos fiscales producto de las retenciones se acumulen dado que tienen muy pocas posibilidades de compensarlas a través de operaciones con terceros. De esa manera, el mecanismo actúa como un instrumento de exacción en perjuicio del contribuyente.

C. Temporalidad del hecho imponible: La temporalidad del hecho imponible en el IVA, como impuesto al consumo que es, viene dada por la determinación de cuando nace la obligación tributaria, es decir, “se relaciona en el momento en que tiene lugar el acontecimiento imponible” (Plazas, 1998, p.287). En el IVA el hecho jurídico generador es instantáneo, es decir, el presupuesto de hecho se considera realizado, en un solo acto, por una sola vez, y en un solo momento, por cada operación gravada (Artículo 28 de la Ley del IVA año de 2004).

Signos y Características de la Evasión del Impuesto Sobre la Renta

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos, necesita disponer de recursos, los cuales, por un lado, a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y, por el otro, del usufructo de los bienes propios que él mismo posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público. Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta abstracción de recursos es lo que se denomina evasión fiscal.

De acuerdo con el significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Tal como lo presenta Villegas (1998), quien define la evasión tributaria como: "toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas, violatorias de disposiciones legales" (p. 128).

Como se observa, en este concepto se conjugan varios elementos donde uno de lo más importante es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados.

Por otra parte Villegas (1998), señala que la Evasión Tributaria:

Es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse

de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél (p. 129).

Es importante destacar que si se avanza en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de las causas y efectos requiere un enfoque interdisciplinario, por su grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

Al respecto, para Aduana y Tributos (2005), la evasión tributaria se fundamenta en:

- a.- No sólo se presenta por evadir el pago al cual está obligado el contribuyente, sino cuando también existe disminución del monto debitado.
- b.- Debe referirse a determinado país, cuya norma transgredida tiene un ámbito de aplicación en una determinada nación.
- c.- Se produce sólo para aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un determinado tributo.
- d.- Es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho, que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta u omisiva.
- e.- Es siempre antijurídica, ya que toda evasión tributaria es violatoria de disposiciones legales.

Tipos de Evasión

La evasión es un efecto, un resultado de la utilización de medios legales o ilícitos y en algunos casos puede producirse de forma inconsciente o involuntaria; es decir, por error o ignorancia, así lo expresa Cusgüen (2000).

1. Evasión Legal: Se basa en impedir, por medios no prohibidos por la Ley el surgimiento de la obligación impositiva, que de otra manera hubiere surgido al configurarse el hecho gravado. La evasión es legal cuando se impide la realización del hecho gravado utilizando medios idóneos; es el aprovechamiento de las alternativas que según el texto legal no causan impuestos o están sometidas a régimen favorable en lo que se relaciona con tarifas, deducciones, descuentos, o cualquier otra prerrogativa semejante; éstas prácticas se fundan en el texto de la Ley, y normalmente se les denomina Elusión.

En este punto es necesario explicar un poco el concepto de Elusión. No existe doctrinariamente un concepto unívoco respecto a qué se considera elusión fiscal. Importantes doctrinarios consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible. Otros autores opinan que es la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo, a través de la utilización de medios jurídicos lícitos para procurar o eliminar la carga tributaria. Otros importantes juristas, consideran a la elusión fiscal como una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Reservan el término "economía de opción", al empleo no abusivo de formas jurídicas. Más allá de la diferenciación terminológica, lo importante es clarificar cuándo el uso de formas jurídicas inapropiadas es considerado ilícito tributario. Para las mayorías de las doctrinas, la elusión fiscal constituye una especie de evasión fiscal.

2. Evasión Ilegal: Este tipo de evasión es causada voluntaria, dolosa e intencionalmente por los contribuyentes; es decir, se viola todo precepto legal, fraude a la ley, emisión de datos, falsificación de documentos, y se crean hechos que no existen en la realidad.

De esta forma se desprende el hecho de evasión, la elusión lograda por el aprovechamiento de las deficiencias de las normas legales y las actuaciones irregulares.

Causas de Evasión del Impuesto sobre la Renta

Las causas de la evasión no son únicas; según Villegas (2002), se puede decir que el examen del fenómeno de evasión fiscal permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo.

En el marco del fenómeno bajo estudio, los autores antes citados, señalan que la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en este sentido, mencionaremos las que a nuestro criterio son las más comunes, sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. Entre estas causas están:

1. **Carencia de Cultura Tributaria:** La legislación tributaria está sujeta a constantes cambios, sociales y económicos los cuales, a su vez, exigen una permanente educación fiscal. Esto ha impedido que se pueda tener un verdadero estatuto orgánico, toda vez que las disposiciones legales se encuentran repartidas en leyes, decretos, resoluciones y conceptos originales, cuya significación es manejada por los especialistas en la materia. Es decir, los contribuyentes no cuentan con una adecuada ilustración y una constante actualización sobre sus deberes y obligación tributaria.

2. Mal Uso de lo Recaudado: La resistencia al pago de los impuestos por el contribuyente se debe a la creencia de que el dinero desembolsado será malgastado, despilfarrado o defraudado por la gestión gubernamental. El despilfarro de los ingresos públicos, la irresponsabilidad en la gestión recaudadora y la apropiación indebida de los haberes nacionales, producen en el contribuyente un rechazo a los impuestos y una predisposición a la evasión fiscal.

3. Administración Tributaria poco Flexible: La administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, razón que conlleva a la exigencia y a la condición de la obediencia de la misma.

4. Defectos Técnicos de la Ley Tributaria: Las leyes adolecen de una serie de defectos de fondo y forma que estimulan la evasión, por ejemplo: (a) las elevadas tarifas en los impuestos directos en situaciones de emergencia, (b) el aumento de las tasas o la creación de nuevos impuestos por el gobierno para evitar un quebranto financiero, lo cual trae como consecuencia la resistencia; (c) dudosos manejos de las finanzas públicas, (d) abusos de las amnistías; ya que se aprueban o se infiltran para olvidar las inexactitudes del pasado, para ocultar desde ese momento, las que se van a cometer en el futuro, es decir, su fin es recaudar impuestos perdonando al evasor, lo que permite que muchos evasores esperen con ansias la próxima amnistía.

5. Atención al Público: Las relaciones entre el funcionario y el público están ausente de atención y comprensión, esto afecta tanto al Estado como al contribuyente en el cumplimiento de los derechos y deberes.

6. Bajo Riesgo de ser Detectado: El contribuyente, al tener conocimiento de que no se le puede controlar, se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, la que produce la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Consecuencias de la Evasión de ISLR

Según Caporaso (2000), una de las principales consecuencias de la evasión es que no permite que ingrese al Estado una cuantiosa suma de dinero que podría servir para lograr un mayor desarrollo nacional, estatal y municipal, distorsionando los planes de desarrollo elaborados por el gobierno, los cuales no pueden ser efectuados al no contar con la suma presupuestada. Esto perjudica no solo al Estado sino también a la ciudadanía, tomando en cuenta que estos ingresos son destinados para subsidiar el gasto público y si no existen suficientes ingresos los ciudadanos dejarán de percibir eficientemente los servicios básicos hospitalarios, educativos y de justicia social.

El evadir impuestos perjudica también al contribuyente, ya que, si se detecta el delito se le pueden aplicar sanciones tales como: pena pecuniaria, imposición de multas, cierre de establecimiento, decomiso de mercancía, pena privativa de libertad, entre otras; además para compensar el desequilibrio provocado, el Estado, pudiera verse obligado a crear nuevos impuestos. Esta medida tiende a distorsionar la equidad del sistema debido a que la nueva carga tributaria recae mayormente en el contribuyente que cumple con sus obligaciones tributarias, lo que provoca una situación de desventaja en relación con el contribuyente que evade los impuestos y puede llevar a la desmoralización del contribuyente honesto.

Medios de Evasión

Para Cusgüen (2000) los principales medios evasivos son:

1. Medios Dolosos: Es cuando el sujeto pasivo logra sus propósitos de reducción de impuestos, violando la ley tributaria, es decir la infringe abierta y descaradamente, empleando medios que en el Código Penal constituyen delito.

2. Omisión de Información: Se refiere al incumplimiento en la presentación de las declaraciones tributarias, es decir, no se informan las bases gravables. No se desfiguran ni distorsionan los hechos gravables que originan la obligación tributaria, sino que hay falta en la obligación legal de informarlos.

3. Información Falsa o Incompleta: Es cuando los contribuyentes presentan las declaraciones, pero tributa menos de lo que legalmente le corresponde, es decir, recurre a suministrar informaciones falsas o incompletas que de una u otra forma ocultan la realidad de los factores determinantes de las bases gravables, incrementan sin fundamento los que las disminuyen o alteran de alguna forma la cuantía del impuesto a su cargo.

4. Recursos sin Fundamento Legal: Es cuando el sujeto pasivo emplea medios de defensa sin fundamento legal, valiéndose de privilegios procesales para posponer el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

5. Alteración de la Relación Tributaria: Son todos los actos y omisiones realizados por los contribuyentes del impuesto con la finalidad de interrumpir la gestión administrativa del Estado, con el propósito de evitar que las autoridades tributarias realicen debidamente sus funciones, o que se extinga la obligación de tributar sin que se pueda intervenir en el pago de dicho impuesto.

6. Omisión de Pago: Es importante resaltar que este medio de evasión no altera las bases gravables, ni se disminuye el valor de los impuestos; tampoco se extingue irregularmente la obligación, sencillamente el sujeto pasivo se niega a cancelar el impuesto dentro de los términos legales.

Estrategias de Evasión

Entre las modalidades de actuación que los evasores utilizan más frecuentemente, según lo expone Cusgüen (2000) están:

1. Entrada y Descuentos Indevidos por Gastos u Otros Conceptos: Una manera muy empleada por los contribuyentes con finalidades evasivas, consiste en el aumento ficticio de costos al hacer las declaraciones, con el fin de disminuir el monto de las utilidades. De la misma manera existe la posibilidad de aumentar los gastos en las actividades importadoras así como simular mejoras o aumentar el valor de las construcciones en los negocios inmobiliarios. Por otra parte, en los informes sobre la situación social de la empresa se suele mentir, se dice que tanto los salarios como los requisitos y condiciones de trabajo se cumplen, y que las prestaciones sociales y ordinarias se pagan legalmente, cuando la realidad laboral puede ser distinta. Igualmente suelen clasificarse los sueldos como “subcontratos” para deducirlos y no aportar al SSO, INCE, LPH, Paro Forzoso y Caja de Ahorro.

2. Alteración en los Valores de Facturación: Práctica frecuente, tanto en ventas como en la adquisición de insumos y materias primas a los proveedores. Es claro que esta práctica busca así mismo la evasión de impuestos, pues la capacidad contributiva se ve notablemente disminuida y la retención que pudiera lograrse a través de investigación sobre la contabilidad de los contribuyentes, no logran ningún resultado positivo.

3. Doble Facturación de Ventas: Mientras una factura respalda los datos que sobre la actividad ingresan al Fisco, la otra factura encubre la verdadera operación comercial. Esta estrategia afecta la recaudación de todo tributo que pretenda basarse en las ventas o utilidades, y la contabilidad de los contribuyentes, en esta modalidad ve envuelta en una verdadera falsificación de documentos que amerita una investigación de carácter penal.

4. Aumento y Repetición de Valores: Este fenómeno se presenta cuando se trata de devoluciones de mercancías vendidas en períodos anteriores, su control es muy difícil y el Fisco se ve precisado a dar plena fe a las informaciones que el contribuyente aporta, aquí se conforma una inexactitud, pues implica una doble deducción de valores (por venta y renta).

5. Descuentos Exagerados: Es el caso de las empresas que además de asumir el papel de productoras, lo hacen como minoristas del comercio, estos descuentos guardan proporción o relación con las ventas registradas.

6. Cambio de Razón Social y Liquidación de Sociedades: Con ello se busca que el Fisco pierda de vista determinadas sociedades que buscan la evasión tributaria, como ellas no cambian su esencia sino simplemente su nombre, aparentemente no están violando la Ley en cuanto siguen cumpliendo con su deber de declarar (tanto ventas como rentas) sus actividades o ingresos gravados.

7. Omisión de Ventas o de Ingresos: Es la modalidad más corriente, posiblemente entre aquellos contribuyentes de menor entidad, con una organización contable y administrativa escasa y unas operaciones limitadas. Sin embargo, también se presenta entre los grandes contribuyentes y cuando tal fenómeno sucede, su importancia es gravísima para el Fisco Nacional, porque la disminución en el recaudo es muy considerable. Entre otras modalidades evasivas tenemos:

Doble contabilidad, re facturación, contratos ficticios, mercadeo de facturas, multiplicidad de cuentas corrientes y de ahorro a nombres de terceros, utilización de testaferros, sobreestimación de costos, ventas ficticias, simulación patrimonial, subfacturación y sobrefacturación, entre otros tantos mecanismos y estrategias utilizados por el contribuyente para huir de su obligación tributaria.

Actuación de la Administración Tributaria frente a la Evasión del Impuesto Sobre la Renta

El estado venezolano está en la obligación de proponer la creación de un sistema tributario armónico para la justicia social, profundizar la lucha contra la corrupción y el fraude fiscal, establecer una administración eficiente,

producir una transformación de la conciencia ciudadana frente a las necesidades del Estado e integrarse como miembro activo en la defensa de la seguridad nacional.

De acuerdo a la división política-administrativa de la República Bolivariana de Venezuela y a su concepción de Estado Federal, tanto la República como los estados y los municipios, cuentan con un organismo administrativo tributario que opera independientemente en los tres niveles de poder, de acuerdo a las facultades y competencias que le son atribuidas por la Constitución Nacional y las leyes respectivas. Dichos organismos están regidos por los principios de integridad territorial, autonomía, coordinación, cooperación, solidaridad interterritorial y subsidiariedad lo cual les permite actuar coordinadamente entre ellas para que en conjunto armonicen el sistema tributario nacional, cumplan los fines del Estado y apoyen el proyecto general del país.

De acuerdo con lo explicado hasta ahora, las administraciones tributarias venezolanas se dividen en:

- Administración tributaria nacional: constituye un órgano de ejecución de la República con competencias tanto en el área de rentas internas como en el campo aduanero. Se identifica con el nombre “Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)”, es un organismo autónomo sin personalidad jurídica con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio Popular para las Finanzas (MF).

De acuerdo a la normativa legal, le 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. Opera en todo el país a través de las Gerencias Regionales de Tributos Internos, distribuidas de acuerdo a las regiones administrativas en las cuales se divide el país.

En cuanto a los ramos tributarios que administra en materia aduanera están los gravámenes a la importación de bienes y servicios y en relación a los tributos internos están el impuesto sobre la renta (ISLR); el impuesto al valor agregado (IVA); el impuesto sobre hidrocarburos y minas; el impuesto sobre cigarrillos y manufacturas del tabaco; el impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos; el impuesto de bingos y casinos y el impuesto de renta nacional de fósforos. Los ingresos que se recaudan por medio de estos ramos tributarios, son invertidos en los programas que impulsa el Ejecutivo Nacional para promover e impulsar el desarrollo económico y social de la nación.

- Administración tributaria estatal: al igual que la de la República, la administración tributaria estatal corresponde a un organismo autónomo, sin personalidad jurídica creada para administrar y recaudar los ramos tributarios que le son propios a los estados. Opera en cada uno de los estados (23 estados) que conforman la nación y en el Distrito Metropolitano de Caracas (1 Distrito Metropolitano) y está adscrita a las distintas gobernaciones. Se le denomina según la identificación que le otorga el Gobierno Estatal al cual representa, lo que quiere decir que tiene nombres diferentes para cada uno de los estados e inclusive para el Distrito Metropolitano. En cuanto a los ramos tributos propios que administra, son los que disponen las leyes nacionales y estatales, tales como los provenientes de la venta de especies fiscales (papel sellado, timbres y estampillas), así como las tasas provenientes de los peajes. El producto de lo recaudado por estos conceptos son invertidos por el Ejecutivo Estatal (gobernador) en programas de desarrollo económico y social del estado del cual se trate.

- Administración tributaria municipal: al igual que las anteriores, la administración tributaria municipal corresponde a un organismo autónomo descentralizado, sin personalidad jurídica, creado con la finalidad de asegurar la eficiencia, liquidación y recaudación de los tributos municipales.

Opera en los distintos municipios existentes en el país (335 municipios) y está adscrita a las distintas alcaldías. Se le denomina según la identificación que le otorga el Gobierno Municipal al cual representa, lo que quiere decir que es diferente para cada alcaldía.

En relación a los tributos que resguarda se encuentran la tasa por el uso de sus bienes o servicios; la tasa administrativa por licencias o autorizaciones; el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar; el impuesto sobre inmuebles urbanos; el impuesto sobre vehículos, el impuesto sobre espectáculos públicos; el impuesto sobre juegos y apuestas lícitas; el impuesto sobre propaganda y publicidad comercial; el impuesto sobre alcohol y especies alcohólicas; el impuesto territorial rural o sobre predios rurales y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística. Los recursos económicos que se obtienen por estos ramos tributarios, son invertidos por el Ejecutivo Municipal (alcalde) en planes de desarrollo económico y social correspondiente al municipio al cual pertenezca.

Como se puede observar en Venezuela se reproduce la misma organización institucional de la administración tributaria en sus tres niveles de poder; así pues, en relación a las funciones sucede lo mismo. La administración tributaria venezolana posee una serie de funciones que son altamente reconocidas por la doctrina jurídica, entre las cuales es importante mencionar la asistencia ciudadana, la que adquiere cada vez más relevancia en el mundo moderno.

Esta función forma parte de la visión de las administraciones tributarias modernas mundiales, donde el cumplimiento voluntario y la concepción del contribuyente como cliente, juegan un papel relevante a la hora de ejercer sus funciones. Cuando se habla de cumplimiento voluntario, varios autores e

instituciones como Casado (2001), Méndez (2004), la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española (2001), el CIAT (2001) y el SENIAT (2006) lo asocian a factores intervinientes como la falta de cultura tributaria, lo que significa que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado en cualesquiera de sus manifestaciones. Igualmente, cuando se trata lo concerniente a la concepción del contribuyente como cliente se asocia a la falta de cumplimiento de las expectativas de los mismos en cuanto a la prestación de servicios dirigidos, personalizados y de calidad por parte de los organismos tributarios.

En la República Bolivariana de Venezuela el SENIAT utiliza diferentes estrategias para combatir no solo el incumplimiento de las obligaciones tributarias, sino también para transformar su institucionalidad y visión del contribuyente como su principal aliado a través de planes y/o mecanismos de educación, difusión, asistencia al contribuyente, fiscalización y modernización institucional, dirigidos a minimizar los niveles de incumplimiento. Estos planes han estado enmarcados y armonizados plenamente con los Lineamientos Económicos del Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social 2001-2007 y se conocen como el Plan de Modernización de la Administración Aduanera y Tributaria, el Plan General de Fiscalización del SENIAT, el Plan Evasión Cero y Plan Contrabando Cero.

A través de dichos planes, el SENIAT proporciona a la nación los recursos necesarios por vía de la recaudación de rentas de origen no petroleros y establece nuevos lineamientos y estrategias, que permiten, mediante la función de fiscalización y verificación, cumplir con el objetivo propuesto de tener presencia fiscal a nivel nacional, para verificar el cumplimiento de los deberes formales, fomentar el riesgo subjetivo, realizar operativos especiales de divulgación, consolidar una cultura tributaria de calidad en el país y reestructurar la función pública. Estos planes según lo

expresado por el ex-Superintendente Nacional del SENIAT Vielma (2007) se elaboran y ejecutan para lograr un acercamiento con el contribuyente.

Como contraparte a esta situación, las administraciones tributarias municipales venezolanas, presentan ciertas debilidades en cuanto a recaudación tributaria, modernización tributaria y concepción del contribuyente como cliente, ya que se evidencian aspectos como la conformación de una cultura no contributiva, fallas en la administración del recaudo por tener estructuras administrativas arcaicas e ineficientes, inexistencia de penalidades fiscales, obsolescencia de las ordenanzas tributarias y ausencia de conciencia tributaria entre los ciudadanos y entre los propios agentes del gobierno local. Estos aspectos provocan la dependencia económica de los municipios venezolanos, de los recursos transferidos del poder nacional, su bajo desempeño fiscal y debilidad institucional para liderizar procesos de desarrollo con alto nivel de endogeneidad.

www.bdigital.ula.ve
Bases Constitucionales y Legales

El estudio realizado está fundamentado desde el punto de vista legal de la siguiente forma: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999): Artículo 156: “Es de la competencia del Poder Público Nacional: 12. La creación, organización, recaudación, administración y control del impuesto sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado...” En el mencionado artículo se establece como principio constitucional que es competencia del Poder Nacional, los cuales son los del poder central, regir los principios rectores en materia de tributación.

La Constitución de la República contiene estatutos que rigen el funcionamiento del país y, en su artículo 316 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 la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), artículo 316, que a la letra señala:

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; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos (p. 84).

En aplicación de esta disposición constitucional, el sistema tributario - y no un determinado impuesto - 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.

Además, toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley, tanto en competencia Estatal como Municipal. El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

El Código Orgánico Tributario (COT, 2001) vigente, publicado en Gaceta Oficial el 17 de octubre del 2001, y que entró en vigencia en la forma establecida en su artículo 343, es el eje legal de la Determinación Tributaria. Este código, en su artículo 1, dispone que el ámbito de aplicación de los procedimientos de Determinación es: “[...] los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos”. Asimismo señala que regirá con

carácter supletorio y en cuanto sean aplicables, a los tributos de los estados y municipios”. En ese sentido, el Código Orgánico Tributario (2001), es de aplicación directa a entes con facultades de determinación tributaria como:

1. El Fisco Nacional (figura que actualmente ha desaparecido), salvo a lo atinente a tributos aduaneros que están regulados por la Ley Orgánica de Aduanas (1999).

2. A los establecimientos de Derecho Público nacionales de carácter institucional como Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), Instituto Venezolano de Seguros Sociales (IVSS), Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL).

3. La Contraloría General de la República, en el caso que de la investigación practicada se adviertan irregularidades en el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo de un contribuyente o responsable que ameriten la formulación de reparos, el órgano competente de la –contraloría General de la República deberá aplicar el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario (2001), todo de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), el artículo 84 el cual establece:

La responsabilidad civil se hará efectiva de conformidad con las Leyes que regulen la materia y mediante el procedimiento de reparo regulado en esta Ley y su Reglamento, salvo que se trate de materias reguladas por el Código Orgánico Tributario, en cuyo caso se aplicarán las disposiciones en él contenidas (p. 19).

Por su lado, el Código Orgánico Tributario (2001), será de aplicación supletoria en los procedimientos de fiscalización y determinación de la obligación tributaria para aquellos casos en los que no se haya establecido una normativa expresa o cuando ésta resulte insuficiente para regular todos los aspectos constitutivos del procedimiento. Así pues, el procedimiento

establecido en el COT (2001), se aplica supletoriamente a los siguientes sujetos activos de la obligación tributaria:

1. A la República en materia de procedimientos administrativos de primera fase relacionado con tributos aduaneros.

2. A los Estados y a los Municipios, y a los entes no territoriales de Derecho Público de carácter estatal o municipal, como los institutos autónomos, mientras no exista una futura reforma legislativa del COT (2001), de conformidad con la potestad de armonización tributaria conferida al Poder Público Nacional por el artículo 156, numeral 13 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

Aplicación de la Ley Tributaria en el Tiempo.

Berliri (1999) (citado por: Moya, 2006), considera que son tres cuestiones que hay que resolver al abordar el tema de la eficacia de las leyes tributarias en el tiempo. Se trata de determinar el momento en que la ley comienza a obligar; de realizar análoga investigación tendiente a fijar el momento en que la ley deja de obligar; y de precisar las situaciones y actos jurídicos regulados durante su vigencia.

Así, con la entrada en vigencia o determinación del momento en que las normas tributarias se hacen obligatorias, no tiene lugar a dudas, ya que la misma ley señala la fecha de su entrada en vigencia. Por ende, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en su artículo 174, expresa: "La Ley quedará promulgada al publicarse con el correspondiente "Cúmplase" en la Gaceta Oficial de la República".

Así, las leyes tributarias rigen a partir del vencimiento del término previo a su aplicación que ellas deberán fijar. Si no lo establecieran, se aplicará vencido los sesenta (60) días continuos siguientes a su promulgación. Por su lado, las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde que la ley

entre en vigencia, aunque los procedimientos se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Aplicación de la Ley Tributaria en el Espacio.

El artículo 8 del Modelo del Código Tributario para América Latina (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, 2015), expresa que: "Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlos" (p. 40).

Así, cada país ejerce su poder de imposición dentro de sus límites territoriales señalados o inherentes a su soberanía. Por ende, las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito especial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. Por ende, las leyes tributarias podrán crear tributos sobre hechor, imponibles ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga la nacionalidad venezolana o este domiciliado en Venezuela. En estos casos, la ley procurará conciliar los efectos de tales disposiciones con la conveniencia de evitar la doble tributación.

Interpretación de las leyes tributarias. La continua búsqueda de métodos de interpretación más flexible, es la eterna lucha por la justicia como suprema aspiración del derecho. Así, según Moya (2006), nunca se ha podido elegir un solo método como correcto repudiando a los demás, ya que ninguno tiene validez pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial.

Por su lado, interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance, correspondiéndole al intérprete determinar qué quiso decir el legislador con esa norma y en qué caso es aplicable. Así, el Código Civil Venezolano (1982) en su artículo 4, expresa:

Artículo 4. A la ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador. Cuando no hubiere disposición precisa de la Ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y, si hubiere todavía dudas, se aplicarán los principios generales del derecho.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001), en el artículo 5 dispone:

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias. Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma estricta (p. 3).

Siendo las cosas de esa manera, la Corte Suprema de Argentina, en fallo "Sconcella vs. Administración de Impuestos Internos", del año 1937 (en Jarach (2001), considerado como un fallo memorable cuyos términos fueron seguidos por otras sentencias y adoptadas por la mayoría de los tribunales es de la consideración siguiente:

[...] las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal, que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (s/p).

Al respecto Jarach (2001), ha comentado que en los conceptos expresados en el fallo mencionado, en los que se manifiesta que en la interpretación de las leyes tributarias debe ponerse de relieve el propósito de la ley, de acuerdo con el principio de una razonable y discreta interpretación, está dicho todo, porque excluye la interpretación literal y restrictiva y aplica en cambio, un criterio interpretativo de acuerdo con los propósitos de las normas tributarias.

Por su parte, la interpretación restrictiva se funda en la aplicación del principio latino "plus dixit quamvoluit", que quiere decir que el legislador ha dicho más de lo que quería, y entonces hay que restringir el sentido de sus palabras para darle la mínima aplicación, hay que hacer una interpretación que se ciña al significado de las palabras, evitando atribuirles una expresión más amplia de la que puede surgir de los términos exactos. La interpretación estricta, en cambio, significa aplicar la ley de los casos que la misma ha previsto y no aplicar por analogía una ley dictada para casos previstos en casos que no fueron comprendidos por el legislador, suponiendo que, si los hubiere previsto, al igual "ratio" hubiera seguido igual consecuencia y se les hubiera dado igual tratamiento.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

Para Tamayo y Tamayo (2006), es fundamental tener en cuenta el tipo de investigación que se va a desarrollar, porque cada uno de estos tiene unas estrategias diferentes para su tratamiento metodológico. Por ello, la investigación documental es la que se realiza sobre todo tipo de acto o de revisiones bibliográficas. (p. 114). En atención a las consideraciones anteriores la presente investigación está enmarcada en un modelo cualitativo y orientado hacia una investigación de tipo documental, la cual constituye el primer paso metodológico a la hora de ejecutar el tema que se pretenda llevar a cabo. Según Calero (2000), es importante no sólo conocer las fuentes bibliográficas sino también localizarlas y utilizarlas de forma correcta, por último, es importante saber cómo acceder a ellas.

La revisión bibliográfica permite delimitar el tema, tener en cuenta su perspectiva histórica y su evolución, y en último término, conocer la problemática y situación del estudio de forma actualizada y desde distintas perspectivas. La investigación cualitativa trata de identificar la naturaleza profunda de las realidades, su sistema de relaciones, su estructura dinámica.

Procedimientos

La investigación documental supone una secuencia de operaciones que nos conducen racionalmente a la obtención de información necesaria para

generar un conocimiento nuevo, propio, derivado del uso creativo de la información.

1. Se parte de un ámbito temático que se selecciona a partir de una observación de la realidad, del estudio de temas generadores del saber y de la definición de objetos de investigación.

2. Se plantearon preguntas de investigación que especifican necesidades de información (lo que quiero saber), delimitadas en amplitud, profundidad y temporalidad.

3. Se definió un campo de relaciones del tema principal (temas más generales, subtemas, temas relacionados, términos sinónimos).

4. Se identificaron fuentes de información que probablemente pueden dar respuesta a las necesidades planteadas.

5. Se utilizaron sistemas electrónicos de recuperación de la información, para buscar y recuperar los documentos relevantes y se seleccionaron los que parecen más útiles.

6. Se realizó la documentación, análisis e integración de la información recuperada y se elaboró un trabajo propio que constituyó una producción de conocimiento derivado de la investigación documental.

7. El trabajo final se comunica en diversas formas.

La técnica es indispensable en el proceso de la investigación científica, ya que integra la estructura por medio de la cual se organiza la investigación. La técnica pretende los siguientes objetivos:

- Ordenar las etapas de la investigación.
- Aportar instrumentos para manejar la información.
- Llevar un control de los datos.

- Orientar la obtención de conocimientos.

Para llevar a cabo el estudio se utilizó la técnica documental, la cual permite la recopilación de información para enunciar las teorías que sustentan el estudio de los fenómenos y procesos. Incluye el uso de instrumentos definidos según la fuente documental a que hacen referencia. El objetivo de la investigación documental es elaborar un marco teórico conceptual para formar un cuerpo de ideas sobre el objeto de estudio. Con el propósito de elegir los instrumentos para la recopilación de información es conveniente referirse a las fuentes de información.

Fuentes primarias de información:

Estas fuentes son los documentos que registran o corroboran el conocimiento inmediato de la investigación: incluyen libros, revistas, informes técnicos y tesis.

Fuentes secundarias de información:

Este renglón incluye las enciclopedias, los anuarios, manuales, almanaques, las bibliografías y los índices, entre otros; los datos que integran las fuentes secundarias se basan en documentos primarios.

Depósitos de información:

El primer paso para recabar datos es acudir a los centros de información, como biblioteca, hemeroteca, archivos y museos.

Diseño de la Investigación

El diseño de investigación se plasma en un documento con características especiales, lenguaje científico, ubicación temporal, lineamientos globales y provisión de recursos. En esta investigación el diseño es documental de contenido dentro de los paradigmas fenomenológicos y se refiere a la explicación y análisis de la efectividad en el uso de las medidas

concretas para incrementar la cultura tributaria y disminuir la evasión fiscal.
Caso: Municipio Libertador Estado Mérida.

Fase I: Descriptiva. Revisión bibliográfica, a fin de recolectar documentos.

Fase II: Teoría Fundamentada. Realizar observaciones directas en las diferentes aduanas del país.

Fase III: Fenomenológica. Análisis de los documentos recolectados.

Documentales de contenido dentro de una teoría crítica para sustentar la investigación.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

En este estudio se utilizarán técnicas documentales de contenido, tales como: Libros, Revistas, Folletos, entre otros; acerca de la efectividad en el uso de las medidas concretas para incrementar la cultura tributaria y disminuir la evasión fiscal.

Técnicas de Análisis

La técnica utilizada en la elaboración de este estudio documental de contenido será el análisis de la efectividad en el uso de las medidas concretas para incrementar la cultura tributaria y disminuir la evasión fiscal.
Caso: Municipio Libertador Estado Mérida.

CAPITULO IV

PROPUESTA

Vías Concretas que Faciliten al Contribuyente el Cumplimiento de sus Obligaciones y el Mejoramiento de la Cultura Tributaria en el País

La propuesta de una cultura tributaria, entiende que las normas tributarias forman parte del conjunto de reglas que debe cumplir un individuo adulto en la cultura democrática, tomando como referencia la necesidad de proponer vías concretas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y con ello el mejoramiento de la cultura tributaria en el país. Dicha propuesta surge como respuesta a la necesidad de entender que la tributación es el pilar económico del sostenimiento del Estado, resultando importantes para la construcción de una moral ciudadana coherente con los principios éticos y cívicos propios de la democracia, siendo esencial fomentar la responsabilidad de colaborar para la formación de una nueva cultura tributaria en la población de contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Estas vías concretas propuestas en el estudio, permiten de acuerdo con Rivera (2002), que los contribuyentes construyan una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y el desempeño del Estado. Ello promueve de acuerdo con Cortázar (2005), el conjunto de imágenes, valores y actitudes de los individuos sobre el tema de los impuestos y el conjunto de prácticas desarrolladas a partir de estas representaciones, que permite rehacer el marco de interpretación que

ponen en juego los ciudadanos respecto a este tema en relación con las políticas oficiales.

En este sentido, proponer vías concretas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y con ello el mejoramiento de la cultura tributaria, facilitará a los contribuyentes incorporar una cierta visión, que sirve de referencia para sus prácticas en el tema de los impuestos, por lo cual es pertinente resaltar el papel de vías concretas como elemento para forjar una cultura tributaria que promueva un acercamiento más integral de la población venezolana para fomentar el pago de los tributos y la contraprestación social del Estado frente a los ciudadanos. Dado que Bravslasky (2005), señala la necesidad de considerar contenidos, recursos, estrategias y medios al momento de proponer una vía concreta, hacia estos aspectos, se dirigen los resultados obtenidos.

1.- Determinación de los contenidos a considerar en las vías concretas de la cultura tributaria en contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida. Para efectos de definir las vías concretas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y con ello el mejoramiento de la cultura tributaria en el país, es indispensable de acuerdo con Bravslasky (2005), identificar los contenidos a considerar, lo cual supone reflexionar aquellos aspectos relacionados con la temática objeto del aprendizaje, contenidos que deben ser aceptados e internalizados por los contribuyentes de forma tal que formen una instrucción, siendo clasificados en contenidos genéricos y específicos.

Dichos contenidos se enfocan en proporcionar información sistemática que permita crear una conciencia tributaria sólida y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como forma de trabajo de ciertos patrones culturales que contribuyan a desarrollar un sentido de responsabilidad ciudadana permanente.

De acuerdo con el criterio de Bravslasky (2005), deben considerarse los contenidos genéricos de una vía concreta, siendo incluidos a los fines de este estudio, tres áreas de contenido propuestas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2005), y que han sido asumidos por las administraciones tributarias de América Latina, incluyendo a Venezuela. Estos contenidos se enfocan hacia la formación en valores, la convivencia democrática y la consolidación de una conciencia tributaria en la población contribuyente.

Respecto a la formación en valores, es esencial que la vía concreta resalte los contenidos referidos a la posición crítica y reflexiva ante la enseñanza de valores, procediendo a la identificación de valores y actitudes éticas en el ámbito universitario, la pluralidad axiológica y las estrategias de aprendizaje en materia de valores ciudadanos. Estos contenidos genéricos son pertinentes en tanto Saldías (2005), señala la necesidad de tener nociones del significado de cultura ciudadana, entendida como el conjunto de valores y comportamientos propios de una comunidad, que definen su identidad, refuerzan su autoestima, favorecen la convivencia e impulsan el progreso.

En torno a la convivencia democrática, es indispensable que la vía concreta de la cultura tributaria resalte los aspectos referidos al reconocimiento y adquisición de normas para la convivencia social, la posición crítica y constructiva con respecto a las prácticas democráticas en el ámbito tributario, la distinción entre Estado y Gobierno, relacionado con la participación ciudadana y la responsabilidad de la sociedad en el mantenimiento de un sistema, con el consiguiente análisis de las vías concretas de contenidos de ciudadanía.

Esto es apoyado por Saldías (2005), quien afirma que fomentar la cultura ciudadana incluye y supera ampliamente el concepto de civismo, puesto que no se refiere sólo al aprendizaje de unos hechos básicos

relacionados con las instituciones y los procedimientos de la vida pública, sino que implica también la adquisición de unas virtudes, destrezas y lealtades de ciudadanía democrática. Y es que la cultura ciudadana se sustenta siempre en valores democráticos, como el respeto, la tolerancia, la justicia, la libertad y la solidaridad.

Respecto a los contenidos sobre conciencia tributaria, se deben incluir en la vía concreta de la cultura tributaria contenidos referidos a los recursos tributarios del Estado y su relación con las necesidades públicas, las nociones generales del sistema tributario y de las finanzas públicas en Venezuela, el sistema tributario nacional, estatal y municipal, las perspectivas de la evasión y elusión tributaria desde un enfoque ético y normativa. En estos contenidos debe resaltarse el rol del municipio en el desarrollo de una cultura tributaria y el análisis de estrategias para la educación tributaria.

Lo antes mencionado es esencial pues Rivera (2002) señala que la cultura tributaria no es sólo el conocimiento que tienen los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas y su acción correspondiente, sino la forma en que construyen una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y el desempeño del Estado.

En tal sentido, es esencial que la vía concreta de la cultura tributaria en los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida, incluya los siguientes aspectos:

- 1) Distinción entre necesidades Privadas, Colectivas y Públicas. Funciones Públicas que satisfacen necesidades colectivas y públicas.
- 2) Funciones del gobierno Nacional, Estatal y Municipal. Prestación de Servicios Públicos, Distribución del Ingreso.
- 3) Los tributos en la Constitución de la república Bolivariana de Venezuela en el ámbito nacional, estatal y municipal.

4) Nociones sobre el Presupuesto.

5) Régimen Tributario Nacional, Estatal y Municipal.

La totalidad de los contenidos plasmados deben ser tratados desde una perspectiva transversal, tanto en sentido curricular, por lo cual se propone su abordaje desde diferentes áreas disciplinarias. Igualmente, es esencial plasmarlo desde una perspectiva institucional, comprometiendo a todos los integrantes de la comunidad universitaria, como social; en tanto la modificación de las actitudes y de los comportamientos que tiendan hacia una nueva cultura tributaria que requiere de un proceso prolongado.

2.- Identificación de los recursos necesarios para el aprendizaje de la cultura tributaria en los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida. Para la configuración de una vía concreta de la cultura tributaria, debe considerarse en opinión de Bravslasky (2005), el conjunto de medios considerados como esenciales para fomentar el aprendizaje específico, siendo considerados los recursos humanos e instruccionales. Respecto a los recursos humanos, es fundamental promover la capacitación de este personal con técnicas estratégicas en la vía concreta. Los destinatarios de la capacitación deben ser agentes tributarios y directivos de las áreas relacionadas con las ciencias sociales que laboran en el municipio. Dicha capacitación debe enfocarse en modificar la problemática relacionada de la ciudadanía con las obligaciones tributarias, revertir el desconocimiento sobre las nociones básicas (y específicas) del sistema tributario venezolano.

Igualmente en el proceso de Inducción Agentes tributario en materia Tributaria debe promoverse: 1.- Elaboración de contenido programático 2.- Entregarlo al participante con anticipación a su discusión 3.- Exigir resumen del tema a tratar

4.- Manejar cada ley o instrumento legal en materia tributaria (Principio de Legalidad)

5.- Realizar talleres para el conocimiento y manejo de los distintos formularios y formas utilizadas en materia tributaria

6.-Recuperar y rescatar valores morales para reflejarlos a la sociedad (de adentro hacia afuera)

7.- Reforzar la integridad y honestidad (enseñando con el ejemplo).

Lo antes mencionado, resalta en importancia a la luz de los planteamientos de Bravslasky (2005), quien afirma que los recursos humanos comprenden el cuerpo agentes tributario requerido para promover el aprendizaje, siendo indispensable que el mismo demuestre amplios conocimientos en la materia, de manera que pueda actuar como transmisor y facilitador de la información. Con respecto a los recursos instruccionales, la vía concreta de la cultura tributaria, debe apoyarse en actividades de exposición tanto de agentes tributarios como de los contribuyentes, donde se promueva la discusión de la temática tributaria.

Lo antes indicado es reforzado por Bravslasky (2005), quien afirma que los recursos instruccionales agrupan un conjunto de medios que pueden facilitar la dinámica del aprendizaje (exposición, negociación, discusión, entre otros). Dichos recursos incluyen la formulación de objetivos a alcanzar a través del aprendizaje, la elaboración de resúmenes de contenido, la organización previa de conocimientos, las ilustraciones y analogías, mapas conceptuales, redes semánticas, entre otras.

3.- Descripción de las vías concretas de la cultura tributaria en la educación de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Las vías concretas de la cultura tributaria, requieren de un conjunto de estrategias enfocadas en emprender un proceso educativo dirigido a crear

una conciencia tributaria sólida y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como forma de trabajo de ciertos patrones culturales que contribuyan a desarrollar un sentido de responsabilidad ciudadana permanente, siendo esencial crear una conciencia tributaria en la sociedad que permita relacionar variables como cumplimiento de responsabilidades con desarrollo de la nación.

Dichas estrategias deben enfocarse en sensibilizar a la comunidad toda de la importancia de los impuestos en el desarrollo de la economía, capacitar a actores claves que permitan extender la importancia de este factor en todo el territorio nacional.

Lo antes mencionado se relaciona con los señalamientos de Brenes (2000), quien indica que la educación tributaria tiene como objetivo primordial transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras. Por ello, su finalidad no es tanto facilitar contenidos académicos cuanto contenidos cívicos.

De acuerdo con Rivera (2002), se señala que la educación es el medio más eficaz para desarrollar una conciencia tributaria por su influencia en la formación de valores y que la educación tributaria es la herramienta para conseguir que el cumplimiento voluntario se convierta en una práctica ciudadana generalizada como condición para el desarrollo del país. Estas estrategias se enfocan a incrementar los conocimientos en materia de tributación, así como conocer la relación del Estado venezolano en la consolidación de las bases económicas y de la contraprestación social del tributo.

Ello va en correspondencia con los planteamientos de Rivera (2002), quien afirma que la educación tributaria debe convertirse en un tema para identificar los distintos bienes y servicios públicos, conocer el valor económico y la repercusión social de los bienes y servicios públicos, reconocer las diversas fuentes de financiación de los bienes y servicios

públicos, especialmente las tributarias; establecer los derechos y responsabilidades a que da lugar la provisión pública de bienes y servicios, interiorizar las actitudes de respeto por lo que es público y, por tanto, financiado con el esfuerzo de todos y utilizado en beneficio común.

Para tales fines, se propone que durante cualquier actividad de instrucción que toque temas sociales y ciudadanos se incluyan objetivos de tributación, de forma tal que los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida puedan conocer de acuerdo con Méndez (2004), las representaciones sociales referidas a la relación Estado-sociedad, la confianza en las instituciones como vital para la construcción de un vínculo positivo entre los ciudadanos que pagan impuestos y quienes administran o utilizan los recursos, a fin de evitar las conductas evasivas y corruptas.

Para lograr concretar estas estrategias debe tenerse el apoyo de la Administración Tributaria, representada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Siendo uno de los objetivos de la Administración Tributaria Nacional desarrollar programas de comunicación que tiendan a generar mayor conciencia tributaria para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, se han planificado una serie de acciones o estrategias. Dichas estrategias de aprendizaje de la cultura tributaria que se expondrán están basadas en las siguientes premisas:

La creación de conciencia tributaria tiene que enmarcarse en el horizonte de la formación de actitudes ciudadanas orientadas hacia la tributación. Esto significa que el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias pasa antes por asumir el sentimiento de pertenencia a una sociedad, el grado de participación en su sostenimiento y en la responsabilidad respecto de su futuro. Implica desarrollar primero la

conciencia ciudadana de compromiso y responsabilidad con la sociedad y el Estado, derivándose de ella los deberes tributarios.

La educación es el medio más eficaz para desarrollar conciencia ciudadana y tributaria por su influencia en la formación de valores, en el desarrollo de actitudes, en la transmisión de conocimientos y en la promoción de comportamientos deseables para el mejoramiento de la calidad de vida individual y social. El desarrollo de la conciencia tributaria en la población venezolana es un objetivo nacional de mediano y largo plazo al que deben concurrir otros sectores.

Seguidamente, se señalan algunas estrategias claramente establecidas con sus objetivos y contenidos particulares, así como una descripción de los recursos necesarios para la ejecución de las mismas:

Estrategia 1: Encuentros con los Contribuyentes: Los contribuyentes, que se integrarán en la actividad económica del país, constituyen un excelente público objetivo para formar mentalidades y actitudes positivas hacia la tributación si entienden que ésta, forma parte de sus deberes y sus derechos, en tanto integran una comunidad y se convierten en agentes activos y no pasivos de un proceso.

La vía concreta de la cultura tributaria a través de encuentros con los contribuyentes, se plantea como meta incorporarse al desarrollo profesional, por lo cual se requiere promover actitudes pro responsabilidad ciudadana. Dichos encuentros con los contribuyentes promueven temas de discusión sobre la importancia de la conciencia tributaria en los jóvenes contribuyentes, a fin de promover profesionales conocedores de sus obligaciones ciudadanas y tributarias en un futuro mediano.

Durante dichos encuentros es necesario realizar mesas de trabajo donde los contribuyentes comprendan el sentido e importancia de la tributación para el sostenimiento del Estado, estimulando la discusión y el

análisis de temas de interés fiscal en el ámbito municipal. Aunado a ello, es pertinente que se instruya a los contribuyentes sobre las normas tributarias de mayor importancia en Venezuela, para promover el oportuno cumplimiento. Una propuesta tentativa de integración de contenidos en estos encuentros con los contribuyentes, pueden centrarse en considerar la siguiente estructura temática general:

Cuadro N° 2

Estructura Temática General de los Encuentros con Contribuyentes

	Contenidos	Objetivo
Estado, Ciudadanía y Tributación	• La ciudadanía, conceptos, construcción a través de la historia. • Tipos de Estado. Financiamiento del Estado. Deberes y derechos a través de la historia. • El sentido de la tributación	• Definir la obligación de pagar impuestos como una expresión de las responsabilidades ciudadanas. • Promover actitudes ciudadanas favorables a la tributación en su entorno social inmediato.
SENIAT: eslabón clave para financiar el desarrollo del país	• Papel de la tributación en el proceso socioeconómico. • El sistema tributario nacional, principales tributos, evasión, brechas de incumplimiento, reto de la recaudación, contrabando.	Informar sobre el funcionamiento tributario del Estado Venezolano y el funcionamiento de la SENIAT.
Gobierno electrónico	Principales productos telemáticos	Informar sobre el avance tecnológico del SENIAT
Temática tributaria	Comprobantes de Pago - Importancia - Tipos	Incentivar la exigencia y entrega de los Comprobantes de Pago
	Rentas de Personas Naturales	Difundir la forma de tributar de los profesionales y trabajadores independientes.
	Principales regímenes para Personas Jurídicas Beneficios tributarios	Difundir formas de iniciar un negocio y normas tributarias de mayor importancia en la zona, conociendo las normas tributarias y los incentivos fiscales
	Derechos del Contribuyente	Informar sobre la labor de la Defensoría y los Centros de Servicios del SENIAT

Estrategia 2: Actividades con agentes tributarios y contribuyentes: Se debe trabajar a través de un Convenio Inter-Institucional con el Ministerio de Educación Superior para incluir en el currículo oficial universitario los contenidos relativos a conciencia tributaria, además de difundir de manera masiva diversos tipos de materiales educativos.

Paralelamente, en coordinación con las direcciones universitarias y autoridades pertinentes, se debe promover la capacitación de agentes tributarios, contribuyentes y distribución de materiales didácticos. Para llevar a cabo esta estrategia debe considerarse como objetivo general desarrollar en los contribuyentes actitudes favorables hacia la tributación enmarcando la enseñanza en el horizonte de la ciudadanía, la vinculación de los valores, las obligaciones ciudadanas con la sociedad y el funcionamiento del Estado; así como impartir información y distribuir herramientas que les permita a los agentes tributarios afrontar la educación de conciencia ciudadana y tributaria con sus contribuyentes.

Ello es posible a través de actividades interactivas entre funcionarios del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) con los agentes tributarios y contribuyentes, además de ejecutar un trabajo conjunto con las universidades para crear cuadernillos o folletos con contenido tributario adecuado para los contribuyentes, para que de una manera interactiva y que comprendan la importancia de la tributación para el desarrollo del país y sus habitantes. La perspectiva de educación a partir de la ciudadanía permitirá a los agentes tributarios y contribuyentes ubicar, de un lado, la relación entre el Estado y la sociedad y, de otro, la tributación como uno más de los deberes ciudadanos. Para tales fines se propone guiarse por la siguiente estructura temática:

Cuadro N° 3

Estructura Temática General de las Actividades con Agentes tributarios y Contribuyentes

Contenidos	Objetivos
La participación	• Reconocer que el ser humano es un ser social • Valorar la participación como una forma adecuada de vivir en sociedad • Identificar la relación entre gastos e ingresos en la elaboración de presupuestos • Entender la política como el modo de organizar la vida social
Los deberes como acciones que favorecen la vida social	• Distinguir la vida pública de la privada. • Identificar los rasgos que diferencian y hacen iguales a las personas. • Comprender el deber como contraparte del derecho • Reconocer la tributación como sustento de la administración pública.
Responsabilidad individual en las decisiones colectivas	• Distinguir las características de los Estados pre-modernos y modernos. • Asumir la condición ciudadana para una mejor vida en sociedad • Describir los fines y elementos del Sistema Tributario Nacional.
Actitudes ciudadanas favorables a la tributación	• Identificar las obligaciones tributarias y la importancia de su cumplimiento. • Reconocer los derechos de los contribuyentes como contraparte de sus obligaciones • Explicar la importancia de la tributación en su ambiente familiar y comunal.

Estrategia 3. Desarrollar un Módulo Educativo: Para facilitar la comprensión, motivando la lectura en los contribuyentes sobre tributación, se propone realizar concursos temáticos tributarios que permita a los propios contribuyentes proponer ideas para promover la adquisición de este conocimiento, especialmente en lo referido a los valores ciudadanos y conceptos tributarios básicos. Una muestra que sirve de referencia es referida por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT, 2006), la cual ha elaborado afiches trabajados en lenguaje de historieta, cuyo modelo se expone seguidamente:

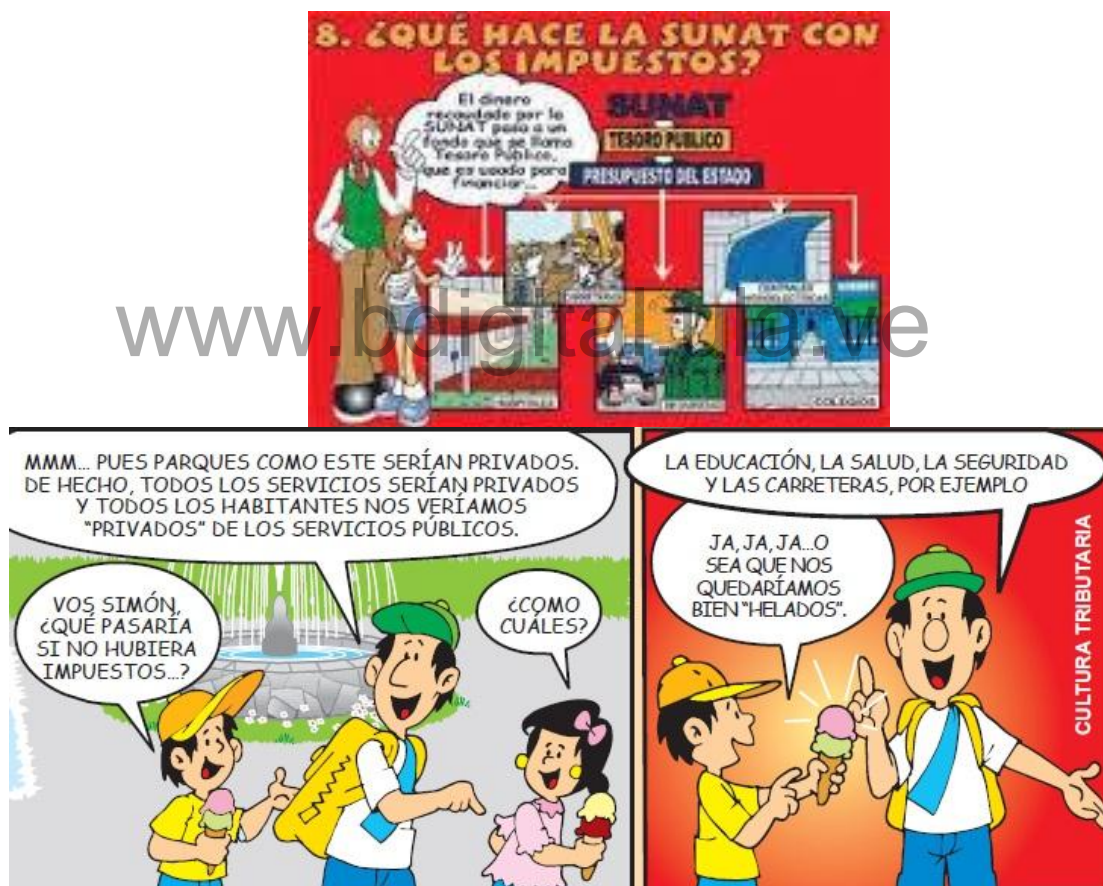


Fig. 1 Muestra de un Módulo Educativo

Con dicho módulo educativo, se proponen concursos entre contribuyentes enfocados a generar ilustraciones que sirvan para motivar la lectura sobre temas de tributación, sobre nuevas leyes y sobre la prevención de la evasión tributaria. De igual forma, puede realizarse actividades tipo concurso donde los contribuyentes obtengan premios o beneficios educacionales, realizando labores de teatro.

Dicho estreno de obras relacionadas con la materia tributaria, se deben enfocar en llevar una dinámica y cuya puesta en escena de actuaciones sobre situaciones tributarias con una trama divertida y entretenida, que permita interactuar con el público para una mejor comprensión del lenguaje tributario, lo cual permitirá cumplir con la tarea permanente de fortalecer la conciencia tributaria en los contribuyentes, utilizando medios de comunicación alternativa y el acercamiento directo a la comunidad. De igual forma, puede ofrecerse módulos de becas y experiencias de pasantías en la Administración Tributaria, con el fin de promover el acercamiento de los contribuyentes a las actividades ejecutadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Estrategia 4: Ferias Tributarias: Estas se proponen con el fin de promover un acercamiento directo del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) a la población de contribuyentes en eventos de gran concentración de público, para brindar un fácil acceso a la información, orientación personalizada y educación ciudadana y tributaria. Para ello es esencial programar la inclusión de personal del SENIAT con actividades recreativas e inclusive premiadas de manera que esta institución esté presente en los eventos importantes de la vida del municipio. La participación en ferias se propone:

1. Fomentar la aceptación de los tributos mediante la percepción de que no es difícil cumplir con las obligaciones tributarias.

2. Fortalecer la imagen del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) como una institución moderna y eficiente al servicio de los contribuyentes.

3. Contribuir a la formación de la conciencia tributaria del público en general.

4. Difundir los servicios que se brindan y estimular la asistencia del público a los Centros de Servicios.

5. Promover el interés en la temática ciudadana y tributaria por medio de actividades recreativas.

6. Informar al público sobre la importancia de los impuestos y los perjuicios de la evasión en general, así como de la entrega de comprobantes de pago en particular y las acciones de Defensoría al Contribuyente.

7. Difundir los avances informáticos de la Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

8. Análisis de los medios existentes para integrar estrategias de aprendizaje de la cultura tributaria en la población venezolana.

Para lograr tales estrategias se requiere contar con un conjunto de medios, definidos por Bravlasky (2005), como el conjunto de vehículos posibles a utilizar para fomentar la educación y el aprendizaje de un conjunto de aspectos relacionados con una temática en específico. En este sentido, se propone que las vías concretas de aprendizaje de la cultura tributaria, se apoye en medios institucionales, es decir en los organismos del Estado relacionados con la tributación y las universidades correspondientes. Esto lo confirma Bravlasky (2005), al referir que los medios institucionales comprenden las acciones realizadas por los entes del gobierno o de organizaciones sin fines de lucro, enfocadas en promover un aprendizaje a través de mensajes que incentivan la participación social.

Asimismo, respecto a los medios privados, se sugiere apoyarse en empresas modelo de la región que permitan realizar intercambios en materia de tributación con las universidades, con lo cual los contribuyentes tendrían la experiencia de vivenciar los esfuerzos que realiza el sector privado en materia fiscal, así como los beneficios obtenidos de una ajustada gestión. Esto es confirmado por Bravlsky (2005), quien indica que los medios privados incluye las acciones ejecutadas por entes privados, los cuales pueden apoyar con su actividad una labor educativa específica, aportando ideas, recursos económicos e inclusive canales de acceso a la población objetivo.

Igualmente la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), establece en el artículo 4 lo siguiente:

De acuerdo con esta Ley, las acciones en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones estarán dirigidas a:

Numeral 7: Estimular la capacidad de innovación tecnológica del sector productivo, empresarial y académico tanto público como privado. Numeral 14: Estimular la participación del sector privado, a través de mecanismos que permitan la inversión de recursos financieros para el desarrollo de las actividades científicas, tecnológicas, de innovación y sus aplicaciones.

Todas las estrategias mencionadas son relevantes en tanto Lamiste (2001) señala que fomentar la misma implica estimular la representación de las leyes en las actividades sociales y los usos de las instituciones, lo cual permite tener conciencia de su significación y de la necesidad de incluirlas en las prácticas sociales, fomentando el compromiso individual ante las transformaciones económicas, tributarias y políticas del país.

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

Las conclusiones del estudio se enfocan en resumir los hallazgos obtenidos al analizarla efectividad en el uso de las medidas concretas para incrementar la cultura tributaria y disminuir la evasión fiscal. Caso: Municipio Libertador Estado Mérida, de acuerdo a los objetivos específicos planteados:

Conclusiones

1.- En el objetivo: Identificar signos y características de la evasión del Impuesto Sobre la Renta, se concluye que los medios más utilizados para evadir el ISLR son los de cálculos erróneos presentes en la contabilidad. Lo que podría relacionarse con manipulación de la información que conduce al fraude y los vacíos legales que no son utilizados como medio de evasión. Asimismo se estableció con la investigación, que las causas que más producen la evasión son la falta de retribución del aporte impositivo y la ausencia de cultura tributaria. Se concluye de igual manera, que la mayor consecuencia que trae la evasión, con respecto al Estado, es la de disminución de la recaudación, y, con respecto a los contribuyentes, trae consecuencias de sanciones, como las multas. Asimismo, y con respecto a las consecuencias que produce la actuación de la Administración Tributaria, se concluyó que entre las principales destacan, la de que, con su actuación, produce una mayor recaudación así como hace posible una mayor conciencia de los contribuyentes en cuanto a su deber de pagar el ISLR. También se estableció que, para los funcionarios del SENIAT, su actuación no va en detrimento de la economía regional, ni fomenta el comercio clandestino, la fuga de inversión y la desobediencia tributaria.

2. Con respecto al objetivo: Indicar los deberes formales y materiales que tienen los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, se concluye que la evasión constituye un fenómeno social presente en el contexto tributario venezolano, el cual consiste en toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo. La evasión se concreta mediante la puesta en práctica de conductas fraudulentas o acciones omisivas violatorias de disposiciones legales.

Las causas de la evasión son muchas y de variada índole; el fenómeno de evasión fiscal comprende un alto grado de complejidad y su carácter es dinámico. Su reducción dependerá de la eliminación de los factores que constituyen sus causalidades, debiéndose implementar una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado. Todo ello, sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel del cumplimiento impositivo.

3. En cuanto al objetivo: Caracterizar a los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta del Municipio Libertador del Estado Mérida. En este punto se establece que los contribuyentes son sujetos pasivos, dentro de los términos del COT (2001), los obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyentes o en calidad de responsables. Esta distinción de sujetos pasivos está basada fundamentalmente en el hecho de si el obligado lo está por una deuda o prestación que le es propia o por una deuda ajena. En el primer caso se trata de los contribuyentes, esto es, los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. En el segundo caso se trata de los responsables, quienes sin tener el carácter de contribuyente deben cumplir con las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.

A los fines de la Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en Venezuela por medio de establecimiento permanente,

cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocio, o cualquier centro de actividades en el que se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en Venezuela una sede de dirección, sucursal oficina ,fabrica ,talleres, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo. De igual manera cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de empleados apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin.

En relación a todas la ideas expuestas, el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, es decir toda persona natural o jurídica, residente o domiciliado en Venezuela, la cual pagaran sus rentas sobre cualquier origen. Por su parte, se puede entender de manera clara y precisa el sujeto pasivo es aquel que está en el compromiso de cumplir con las obligaciones tributarias en calidad de contribuyente o responsable a través de la administración tributaria. Atendiendo a estas consideraciones, el sujeto pasivo es el contribuyente o responsable al cumplimiento de la obligación tributaria el cual será utilizado en la investigación de la evaluación determinación, declaración y pago del impuesto sobre la renta e impuestos municipales.

4. En cuanto al objetivo: Determinar la actuación de la Administración Tributaria frente a la evasión del Impuesto Sobre la Renta, igualmente se determinó, que la acción más eficiente que implementan es la fiscalización, ya que se observó, que tanto para los contribuyentes como para los funcionarios, la misma, en la mayoría de los casos, se aplica, tomando en

cuenta que ésta incluye las revisiones, los controles y las supervisiones al momento de realizarse.

5. En relación a plantear vías concretas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y con ello el mejoramiento de la cultura tributaria en el país; se concluye que la falta de conocimientos sobre los deberes formales y la existencia de una confianza excesiva en el asesoramiento contable fiscal influyen decisivamente en el incumplimiento de los deberes formales del ISLR. Todo el aporte teórico planteado en función del objetivo general, despliega la necesidad de la propuesta de fortalecer la labor informativa y educativa a los contribuyentes, con el fin de, no sólo propiciar un acercamiento entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, sino también, y más importante aún, afianzar la cultura tributaria que es tan necesaria para evitar la evasión fiscal.

Recomendaciones

1. Es fundamental el desarrollo y aplicación de programas de educación y cultura tributaria dirigidos a toda la población venezolana, que se dirija en especial forma a educar sin presionar, y permita al contribuyente mantener una relación más estrecha con los organismos de la Administración Tributaria.

2. La falta de formación en cultura tributaria influye directamente en el incumplimiento de los deberes formales tributarios.

3. La falta de conocimientos sobre los deberes formales y la existencia de una confianza excesiva en el asesoramiento contable fiscal influyen decisivamente en el incumplimiento de los deberes formales del ISLR. Es fundamental el desarrollo y aplicación de programas de educación y cultura tributaria dirigidos a toda la población venezolana, que se dirija en especial

forma a educar sin presionar, y permita al contribuyente mantener una relación más estrecha con los organismos de la Administración Tributaria.

4. Se recomienda a investigadores en esta área el desarrollo de futuros estudios de carácter explicativo acerca de la cultura tributaria y su rol en la problemática del incumplimiento de los deberes formales impositivos. Realizar investigaciones de tipo comparativo con el cumplimiento de los deberes formales de otros tributos, como por ejemplo, el impuesto al valor agregado (IVA).

5. Estimular a los contribuyentes jurídicos para que asuman un rol participativo en todos los aspectos relacionados con la materia tributaria, en función de valorar el aporte que los mismos prestan con sus impuestos al desarrollo de una Nación.

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acosta, H. (2007). **El Poder Tributario Municipal**. Caracas: Vadell Hermanos Editores.
- Aduanas y Tributos (2005). **Concepto de Ilícito Tributarios**. Documento de sistema en línea disponible en <http://www.aduanasytributos.com>.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria Española (2001). **Medidas Normativas para Favorecer el Cumplimiento Voluntario. Conferencia Técnica del CIAT**. Sevilla-España. Agencia Estatal de Administración Tributaria Española.
- Andará, J. (2010). **Poder y Potestad Tributaria**. Mérida- Venezuela: Producciones Editoriales C.A.
- Bastidas, G. (1999). **El control fiscal de los deberes formales y el fomento de la cultura tributaria en los Contribuyentes Especiales de la Región Centroccidental**. Barquisimeto, Estado Lara: Instituto Universitario de Tecnología “Andrés Bello”.
- Berleri, A. (1964). **Principios de Derecho Tributario**. Volumen 1. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Bobbio, N. (2007). **Cada vez sabemos menos**. En: Poiesis. Revista de Filosofía. Disponible en formato electrónico: <http://www.geocities.com/Fdo.Mauricio.Bobbio.htm>. Consulta: septiembre, 2015.
- Brasvlasky, G. (2005). **Educación y Políticas para América Latina**. Chile: UNESCO, Oficina Regional de Educación para América Latina y el Caribe.
- Brewer – Carías, A. (1994). **Las Protecciones Constitucionales y Legales contra las Tribuciones Confiscatorias**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, N° 57 – 58.
- Calero, J. (2000) **Investigación cualitativa y cuantitativa. Problemas no resueltos en los debates actuales**. Rev. Cubana Endocrinol 2000; 11 (3): 192-8.
- Caporaso, G. (2000). **Elusión Fiscal vs Evasión Fiscal**. Documento de sistema en línea disponible en <http://www.google.go.ve>.
- Casado, L., (2001) **El fin último de la Administración Tributaria: El cumplimiento voluntario de los contribuyentes y la efectiva recaudación**. Caracas, Venezuela. Ediciones de la Contraloría General de la República de Venezuela.

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2015) **Modelo de Código Tributario Del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana**. Ciudad De Panamá, Panamá: Autor.
- Código Civil de Venezuela** (1982). Gaceta N° 2.990 Extraordinaria del 26 de Julio de 1982. Congreso de la República de Venezuela.
- Código de Comercio** (1955). (Gaceta N° 475 Extraordinaria del 21 de diciembre de 1955) Congreso de la República de Venezuela.
- Código Orgánico Tributario** (2001). Gaceta Oficial N°. 37. 305 de fecha 17 de Octubre de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** (1999). Gaceta Oficial 5.45. 24 de Marzo de 2000. (Reimpresión de la Gaceta Oficial N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999). Primera enmienda, gaceta Oficial N°. 5.908. Extraordinario, de fecha 19 de febrero de 2009.
- Cortázar, J. (2005). **Estrategias Educativas para el desarrollo de una Cultura Tributaria en América Latina. Experiencias y líneas de acción**. Chile: Informe Emitido por el Centro Latinoamericano de Desarrollo (CLAD).
- Cuche, D. (1999). **La noción de cultura en las ciencias sociales**. Buenos Aires: Nueva Visión.
- Cusguén, E. (2000). **Evasión y Contrabando**. Bogotá D.C., Colombia: Editorial Leyer LTDA.
- DE Ketele, J. M. (1984) **Observar para educar**. Madrid: Visor.
- De La Garza, S. (2002) **Derecho Financiero Mexicano**. México: Editorial Porrúa.
- Escalante, X. (2004). **Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela**. Caracas, Venezuela: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Ferreira, Z. (2012) **Tratamiento tributario aplicado a los entes públicos en Venezuela**. Trabajo Especial de Grado presentado para optar al grado de Especialista en Tributación. Maracaibo – Venezuela: Universidad del Zulia (LUZ). Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. División de Estudios para Graduados.
- Fraga, L. (2006). **Principios Constitucionales de la Tributación**. Jurisprudencia. Caracas: Editorial Torino. Fraga, Sánchez & Asociados.
- Giannini, A. (1957). **Instituciones de Derecho Tributario**. Traducción y Estudio Preliminar por Sáinz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Giuliani, C. (1993). **Derecho Financiero**, volumen I, 5ta edición. Buenos Aires: Edición De Palma.

- Giuliani, C., Navarrine, S. y Asorey, R. (2000). **Derecho Financiero**. 2 volúmenes. Buenos Aires: Ed. Depalma.
- González, M. (1976) **Los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Guerrero, Y. (2010) **Analizar la estructura tributaria como fuente de ingresos propios en la Alcaldía del Municipio Tovar del estado Mérida**. Mérida: Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Postgrado en Ciencias Contables, Mención Tributos.
- Gutiérrez, K. (2012) **Cumplimiento de Deberes Formales en el Impuesto Sobre la Renta en la Empresa Inversiones Elia, CA**. Trabajo Especial de Grado para optar al Título de especialista en Tributación. Maracaibo: Universidad del Zulia, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.
- Jarach, D. (2001). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 2da reimpresión. República de Argentina: Editorial Cangallo.
- Jellinek, G. (2000) **La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano**. Traducción y estudio preliminar Adolfo Posada. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Jonas, H. (1995) **El principio de responsabilidad. Ensayo de una ética para la civilización tecnológica**. Madrid: Herder.
- Kelsen, H. (2001). **¿Qué es la Justicia?** Original 1.953. Traducción de Ernesto Garzón Valdés, México, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, Distribuciones Fontamara S.A. Décima tercera edición.
- Lamiste, L. (2001). **Cultura Tributaria**. Madrid: Ediciones Anaya.
- Legis (2002). **Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado**. Legis editores. C.A. Caracas
- Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (1997).
- Ley de Impuesto Sobre La Renta** (2015). Gaceta Oficial Extraordinaria Nro. 6.210 del 30/12/2015
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**(2010)Gaceta Extraordinaria N° 6.152de fecha martes 18 de noviembre de 2014.
- Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras**(2010)Gaceta Oficial N° 39.491 del 19 de agosto de 2010.
- Ley Orgánica de Aduanas**. (1999)Gaceta Oficial N° 5.353 Extraordinaria del 17 de junio de 1999.

- Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación** (2005). Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Publicada en Gaceta Oficial N° 38.242 del 3 de agosto de 2005.
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal** (2010) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.013 Extraordinario del 23 de diciembre de 2010
- Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional** (1974). Gaceta Oficial N°. 1.660 Extraordinario de fecha 21 de junio de 1974.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal** (2010). Gaceta Oficial N°. 6.015 del 28 de Diciembre de 2010.
- López, C. (1997). **Ética Social y Cultura Tributaria**. Tributum III. Revista Venezolana de Ciencias Tributarias. Universidad Católica del Táchira. Centro de Desarrollo Empresarial. San Cristóbal, Estado Táchira, Venezuela.
- Margain, E. (2002) **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. México:Universitaria Potosina.
- Marini, A. (2013). **Incidencia de la Cultura Tributaria en la Recaudación de los Tributos Nacionales de los Contribuyentes Especiales Barquisimeto**. Tesis de Especialización no publicada. Barquisimeto: Universidad Lisandro Alvarado.
- Méndez, M. (2004) **Cultura tributaria, deberes y derechos Vs. Constitución de 1999**. Revista Espacio Abierto, Vol. 13, N° 1. Maracaibo, Venezuela.
- Montero, J. (2000). **ISLR Manual Didáctico y de Consulta**. Caracas.
- Moya, E. (2006). **Elementos de Finanzas y Derecho Tributario**. Caracas: Mobilibros.
- Mujica, M. (Comp.) (2006). **Responsabilidad Social: Su inherencia con las MicroPyMEs, el Turismo y las Escuelas Universitarias de Gerencia**. Valencia: Blue Cube Digital Services.
- Ossorio, M. (2004) **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.
- Plazas, M. (1998). **El Impuesto sobre el Valor Agregado**. Segunda edición. Santa Fé de Bogotá: Colombia Editores.
- Pugliese, M. (1976). **Instituciones de Derecho Financiero**. 2da Edición. México: Porrúa.
- Quintana, E. (2000). **El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela**. Caracas: Ediciones Seniat.

- Rivera, L. (2002). **Cultura política, gobierno local y descentralización**. El Salvador: FLACSO.
- Rodríguez, G. (2010) **La planificación tributaria del impuesto sobre la renta como estrategia de gestión empresarial en la comercializadora venezolana de electrodomésticos, C.A.** Barquisimeto: Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.
- Ruiz, J. (1998). **Derecho Tributario Municipal**. Tomo I y II. (2da ed.). Caracas: Ediciones Libra, C. A.
- Sabino, C. (2007). **El Proceso De Investigación**. Caracas: Editorial Panapo.
- Sainz, F. (1993) **Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario**. Madrid: Discurso leído en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.
- Salcedo, R. (Dir.). (2010) **Modelo de código tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación**. Bogotá: U. del Rosario.
- Saldías, C. (2005). **Cultura Tributaria. Revista Cultura Ciudadana. y Emprendedora**. Revista Trimestral. Nº 2. Marzo
- San Miguel, E. (2006). **Diccionario de Derecho Tributario**. Valencia-Venezuela: Editorial Lizcalibros.
- Schumpeter, J. (1984). **Capitalismo, socialismo y democracia**. Barcelona: Folio.
- SENIAT. (2002). **Ley del Régimen Simplificado de Tributación para Pequeños Contribuyentes**. Caracas: Autor.
- SENIAT. (2006) **Más de 30 mil estudiantes conocerán a “Tico”**. Revista Tributos. Oficina de Divulgación Tributaria y Relaciones Institucionales. 17 de junio de 2006.
- Siliceo, A., Casares, A. y González, J. (1999). **Liderazgo, valores y cultura organizacional. Hacia una organización competitiva**. México: McGraw-Hill Interamericana Editores.
- Sol Gil, J. (2004). **Clasificación de los Impuestos y el Impuesto Tipo Valor Agregado. En Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela**. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho tributario.
- Spisso, R. (2000). **Derecho Constitucional Tributario: principios constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**. Segunda edición, Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.
- Tamayo y Tamayo, M. (2006). **El Proceso de la Investigación Científica**. (3ª. Ed) México: Editorial Limusa.

- Tiedemann, H. (2002). **Sistema Tributario en la Constitución**. Artículo realizado para el Premio Nacional Universitario sobre el futuro de Venezuela. Valencia, Junio del 2002.
- UNESCO (1982) **Declaración de México sobre las Políticas Culturales**. Conferencia mundial sobre las políticas culturales. México D.F., 26 de julio - 6 de agosto de 1982.
- Valdés, A. (1998). **Principios del derecho tributario venezolano**. Caracas. Editorial Legis.
- Villegas, H. (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires: Editorial De palma.
- Zea, L. (1998). **Actitudes de los Docentes de Contabilidad de la Universidad de Carabobo, campus La Morita, frente al conocimiento en materia tributaria**. Trabajo de Grado de Especialización en Gerencia Fiscal. Valencia, Estado Carabobo: Universidad de Carabobo.

www.bdigital.ula.ve